

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI VERONA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO ED ECONOMIA DELL'IMPRESA  
DISCIPLINE INTERNE ED INTERNAZIONALI

CICLO XXII

ANNO ACCADEMICO 2010-2011

**LA MISURAZIONE DEI RISULTATI DELLE  
ORGANIZZAZIONI NONPROFIT**

S.S.D. SECS-P/07

Coordinatore: Chiar.mo Prof. Lorenzo Picotti

Tutor: Chiar.mo Prof. Giovanni Battista Alberti

Dottorando: Dott. Claudio Todesco

*ai miei genitori  
a Dalila*

## INDICE

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>3</b>
<b>CAPITOLO I</b>	
<b>INQUADRAMENTO TEORICO DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT .....</b>	<b>9</b>
1.1 INTRODUZIONE AL SETTORE NONPROFIT .....	9
1.2 IL CONCETTO DI AZIENDA.....	11
1.3 LA GESTIONE AZIENDALE.....	18
1.4 LA CLASSIFICAZIONE DELLE AZIENDE.....	21
1.5 NUOVE TENDENZE NEGLI STUDI DI ECONOMIA AZIENDALE .....	24
1.6 UN POSSIBILE INQUADRAMENTO TEORICO DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT .....	27
<b>CAPITOLO II</b>	
<b>LE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT E LO SVILUPPO DEL TERZO SETTORE .....</b>	<b>32</b>
2.1 LO SVILUPPO DEL SETTORE NONPROFIT IN ITALIA.....	32
2.2 IL PRINCIPIO DI SUSSIDIARIETÀ .....	34
2.3 IL FINANZIAMENTO DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT .....	38
2.4 ACCOUNTABILITY NELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT .....	45
<b>CAPITOLO III</b>	
<b>PRINCIPALI ASSETTI ISTITUZIONALI DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT .....</b>	<b>49</b>
3.1 PRINCIPALI NORME GIURIDICHE RIGUARDANTI IL SETTORE NONPROFIT .....	49
3.2 ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE .....	51
3.3 ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE.....	55
3.4 FONDAZIONI .....	56
3.5 COMITATI.....	61
3.6 LE ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE (ONG) .....	63
3.7 LE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO .....	65
3.8 COOPERATIVE SOCIALI.....	67
3.9 L'IMPRESA SOCIALE.....	70
<b>CAPITOLO IV</b>	
<b>LA MISURAZIONE DEI RISULTATI NELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT.....</b>	<b>73</b>
4.1 OGGETTO E FINALITÀ DELL'ATTIVITÀ DI MISURAZIONE DEI RISULTATI .....	73
4.2 LA RILEVAZIONE DEI RISULTATI.....	78
4.3 IL BILANCIO DI ESERCIZIO PER LE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT.....	82
4.4 IL RISULTATO DELLA GESTIONE NELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT.....	86
4.5 STRUMENTI DI CONTROLLO DI GESTIONE.....	90
4.6 GLI INDICATORI DI RISULTATO .....	94

## **CAPITOLO V**

### **IL SETTORE NONPROFIT NEL CONTESTO STATUNITENSE ..... 99**

5.1 SVILUPPO E STATO ATTUALE DEL SETTORE NONPROFIT NEGLI USA ..... 99

5.2 UN ESEMPIO DI VALUTAZIONE DELLE PERFORMANCE DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT:

CHARITY NAVIGATOR ..... 104

5.3 RICERCA EMPIRICA SULLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT OPERANTI A NY NELL'AMBITO

DELL'ASSISTENZA SOCIALE..... 108

5.4 UN CASO DI STUDIO: LA ROBIN HOOD FOUNDATION..... 118

## **CAPITOLO VI**

### **CONCLUSIONI..... 126**

6.1 PRINCIPALI PROBLEMATICHE LEGATE ALLA MISURAZIONE DEI RISULTATI NELLE ORGANIZZAZIONI  
NONPROFIT ..... 126

6.2 NECESSITÀ DI DEFINIRE STRATEGIE CHIARE E OBIETTIVI PRECISI..... 128

6.3 LA QUANTIFICAZIONE DEI RISULTATI NELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT..... 132

6.4 CONCLUSIONI ..... 134

### **BIBLIOGRAFIA..... 135**

## INTRODUZIONE

Anche in Italia sono ormai migliaia le organizzazioni che operano nell'ambito del cosiddetto "nonprofit" svolgendo attività economiche, senza finalità di lucro, che spaziano, tra le altre, dalle cure agli anziani, all'assistenza per individui svantaggiati, ad attività sportive. Per tali organizzazioni, un fattore di assoluto rilievo è rappresentato dal lavoro prestato gratuitamente da privati cittadini, tanto che, sovente, il settore nonprofit viene, impropriamente, identificato con il termine "volontariato". Peraltro, non è inusuale leggere o sentire sui media altri appellativi, quali "terzo settore" o "società civile", che si riferiscono all'eterogeneo insieme delle organizzazioni nonprofit.

Gli stessi studi di economia aziendale presentano definizioni differenti del termine nonprofit, tanto che la stessa grafia del termine non è sempre la medesima. Tale confusione con riferimento al settore nonprofit è legata al fatto che tradizionalmente gli studi di economia aziendale si sono concentrati sull'analisi dell'amministrazione delle aziende di produzione, tralasciando, o comunque trattando solo marginalmente, le implicazioni derivanti dall'amministrazione di un'organizzazione priva di finalità lucrative.

Negli ultimi decenni tale situazione è profondamente mutata, a seguito della sempre maggior rilevanza che le organizzazioni nonprofit ricoprono in ambito economico e sociale. In particolare, la riforma del sistema di welfare ha comportato, e sta tuttora comportando, una sempre maggiore devoluzione di funzioni da parte dello Stato italiano nei confronti di enti privati. In tale contesto, le organizzazioni nonprofit, in funzione delle loro finalità non lucrative, svolgono un ruolo fondamentale nel farsi carico di attività aventi finalità sociali e precedentemente svolte da pubbliche amministrazioni. Il processo di devoluzione di funzioni da parte dello Stato nei confronti di enti privati si fonda sul principio di sussidiarietà, recentemente riconosciuto quale principio costituzionale.

Lo Stato, al fine di incentivare lo sviluppo delle organizzazioni nonprofit, ha previsto significative agevolazioni fiscali, sia per quanto riguarda le modalità di determinazione delle imposte di competenza delle organizzazioni nonprofit, sia con

riferimento alle donazioni effettuate nei confronti di tali organizzazioni da parte di soggetti privati.

Il ruolo sempre più significativo che le organizzazioni nonprofit svolgono, sia a livello economico, sia dal punto di vista sociale, comporta una maggiore attenzione alle modalità con cui tali organizzazioni sono amministrate da parte di tutti i soggetti che intrattengono relazioni con le stesse (i cosiddetti “stakeholder”). In realtà, l'intera comunità dei cittadini ha interesse a conoscere le modalità di gestione delle organizzazioni nonprofit e i relativi risultati, in considerazione delle agevolazioni fiscali di cui tali organizzazioni fruiscono. Tali agevolazioni fiscali comportano, infatti, minori entrate fiscali per l'erario e si configurano quindi come un “investimento” effettuato dallo Stato in favore della collettività.

In conseguenza del mutato atteggiamento della società nel suo complesso nei confronti delle organizzazioni nonprofit, si sono moltiplicati, negli anni più recenti, gli studi di economia aziendale finalizzati all'individuazione di metodologie in grado di misurare i risultati della gestione delle organizzazioni nonprofit. Inizialmente, si è tentato di adattare i metodi e gli strumenti per la misurazione dei risultati tradizionalmente impiegati dalle aziende di produzione. Tali metodi si basano essenzialmente sul reddito d'esercizio, e su elaborazioni dello stesso, quale misura della nuova ricchezza prodotta dalla gestione nel corso di un determinato lasso temporale. Nelle organizzazioni nonprofit, peraltro, il reddito d'esercizio non rappresenta una grandezza significativa dell'utilità prodotta dalla gestione, in quanto i beni e servizi prodotti dalle organizzazioni nonprofit sono solitamente ceduti senza il riconoscimento di un prezzo o, comunque, il prezzo di cessione non è correlato all'utilità propria dei beni ceduti.

Preso atto delle difficoltà riscontrate nell'impiego dei tradizionali strumenti di misurazione dei risultati con riferimento alle organizzazioni nonprofit, l'attenzione degli studiosi di economia aziendale si è concentrata sullo sviluppo di indicatori sostitutivi del reddito d'esercizio, basati su misure riferite ai fattori produttivi impiegati nella gestione aziendale o ai beni e servizi ottenuti attraverso il processo produttivo. La significatività di tali indicatori, considerati singolarmente, risulta peraltro poco soddisfacente, sicché si è proceduto alla progettazione di sistemi di misurazione delle performance delle organizzazioni nonprofit basati sulla

correlazione di una pluralità di indicatori contabili ed extra-contabili, al fine di pervenire alla miglior approssimazione possibile del fenomeno “risultato”. Anche tale metodologia presenta, peraltro, notevoli limiti legati all’impossibilità di ottenere per diverse organizzazioni risultati espressi secondo modalità omogenee, oltre alle difficoltà pratiche derivanti dalla rilevazione sistematica di numerosi parametri.

L’idea del presente scritto è nata quindi dalla constatazione del fatto che, ad oggi, non esistono metodi e strumenti per la misurazione dei risultati delle organizzazioni nonprofit che possano essere impiegati in modo affidabile da qualsiasi organizzazione di tal genere. La finalità della ricerca intrapresa consiste, quindi, nell’individuare se esistano, anche con riferimento ad esperienze maturate all’estero, metodi e strumenti che, con i dovuti adattamenti, possano costituire un affidabile strumento di lavoro, sia per una qualsiasi organizzazione nonprofit che voglia verificare le proprie performance, sia per gli stakeholder interessati a verificare l’efficienza e l’efficacia con cui le organizzazioni nonprofit sono amministrate.

Nell’affrontare il tema della misurazione dei risultati delle organizzazioni nonprofit, si è ritenuto indispensabile, in primo luogo, procedere ad un’analisi dell’oggetto di studio. Nel primo capitolo viene, quindi, delineato il concetto di azienda, individuando, in particolare, i requisiti di aziendalità, e cioè le caratteristiche in presenza delle quali un qualsiasi istituto sociale può essere considerato azienda. I concetti di azienda e di istituto sociale non sono peraltro coincidenti: l’azienda è costituita dalle sole operazioni economiche svolte all’interno di un istituto per il soddisfacimento dei bisogni dei suoi membri. Tali operazioni economiche sono svolte in via coordinata e sistematica al fine di individuare la miglior correlazione tra risorse a disposizione e bisogni da soddisfare.

Le operazioni economiche svolte da un’azienda costituiscono il cosiddetto “ciclo di gestione” e sono riconducibili a quattro raggruppamenti: finanziamenti, investimenti, disinvestimenti, rimborsi e remunerazioni.

Le teorie classiche di economia aziendale classificano le aziende in funzione della configurazione assunta dal ciclo di gestione, con particolare riferimento alla fase dei disinvestimenti. Le aziende di produzione collocano infatti sul mercato i beni e servizi prodotti contro la corresponsione di un prezzo; nelle aziende di erogazione il trasferimento dei beni e servizi prodotti avviene senza il riconoscimento di alcun

prezzo. Tale distinzione è peraltro considerata non più attuale da una parte della dottrina, che ritiene priva di significato qualsiasi classificazione delle aziende, in quanto le stesse sono accomunate da una medesima finalità che consiste nella produzione di utilità. Il capitolo si chiude con la proposta di un possibile inquadramento teorico delle organizzazioni nonprofit.

Definita la natura delle organizzazioni nonprofit dal punto di vista teorico, si è ritenuto necessario fornire qualche breve nota storica relativa allo sviluppo di tali organizzazioni nonprofit in Italia, oltre a delineare gli attuali principali temi di discussione riguardanti la loro gestione. Il secondo capitolo si apre quindi con una descrizione dell'evoluzione storica che ha interessato le organizzazioni nonprofit in Italia, con particolare attenzione all'ultimo secolo. Di particolare importanza risulta il processo di devoluzione in atto da parte dello Stato nei confronti di enti privati, tra i quali un ruolo rilevante è svolto dalle organizzazioni nonprofit, di funzioni precedentemente svolte da pubbliche amministrazioni. Tale processo si fonda sul principio di sussidiarietà, ora riconosciuto anche dal punto di vista costituzionale.

Il ruolo sempre più rilevante svolto dalle organizzazioni nonprofit, sia dal punto di vista economico, sia sotto l'aspetto sociale, comporta la necessità di individuare adeguate fonti di finanziamento al fine di sostenere l'espansione delle attività svolte da tali organizzazioni, oltre alla necessità di rendere conto sull'impiego delle risorse a disposizione.

Dal punto di vista giuridico le organizzazioni nonprofit possono assumere differenti configurazioni. Nel terzo capitolo si illustrano le principali forme giuridiche che possono essere assunte dalle organizzazioni nonprofit, delineandone le peculiarità e proponendone un'analisi dal punto di vista economico.

Definito il quadro generale del settore nonprofit e delle organizzazioni che vi operano, è stato affrontato il tema specifico del presente lavoro: la misurazione dei risultati. Nel quarto capitolo si illustrano l'oggetto e le finalità di tale attività, definendo in particolare i concetti di: economicità, efficacia, efficienza ed equilibrio economico. La misurazione dei risultati presuppone peraltro la rilevazione in forma numerica degli accadimenti aziendali. La funzione aziendale a cui è demandato tale compito è costituita dall'attività di rilevazione dei risultati. I dati raccolti, con riferimento ad un determinato lasso temporale, nell'ambito dell'attività di rilevazione



sono sintetizzati nel bilancio d'esercizio, il quale evidenzia il reddito prodotto dall'azienda nel corso dell'esercizio.

Nell'ambito delle aziende di produzione, il reddito di esercizio rappresenta una stima ragionevole dell'utilità prodotta dall'azienda. Lo stesso non può dirsi con riferimento alle organizzazioni nonprofit, le quali cedono i propri beni e servizi senza applicare un prezzo o, comunque, per un prezzo non significativo dell'utilità dei beni e servizi ceduti. Ciò non significa che le organizzazioni nonprofit non producano utilità; semplicemente l'utilità da esse prodotta non risulta espressa in termini monetari come avviene per le aziende di produzione.

Al fine di superare tale limite, sono stati ideati indicatori sostitutivi del reddito d'esercizio, basati su misure di input o sulle quantità di beni e servizi prodotti. In particolare, al fine di incrementare la significatività di tali indicatori, sono stati ideati sistemi di misurazione dei risultati basati su un insieme di indicatori di natura sia contabile, sia extra-contabile. Tali soluzioni non si sono peraltro dimostrate soddisfacenti, sia perché risultano applicabili solamente con riferimento a singole organizzazioni, non consentendo una comparazione dei risultati relativi a diverse organizzazioni, sia in quanto risultano di difficile applicazione in ambito pratico.

Si è quindi ritenuto opportuno operare un'analisi delle esperienze maturate all'estero, in particolare in paesi, quali gli Stati Uniti, in cui il settore nonprofit ha raggiunto un notevole grado di sviluppo. Nello specifico, a seguito di un periodo di ricerca effettuato presso la Columbia Business School di New York City, è stato possibile intervistare lo staff di alcune organizzazioni nonprofit operanti nell'ambito dell'assistenza sociale nella città di New York. Dalle interviste effettuate è emerso come lo sviluppo di sistemi di misurazione delle performance sia correlato alle risorse economiche a disposizione. Le organizzazioni di più piccole dimensioni non dispongono infatti di risorse sufficienti per sviluppare, e mantenere, adeguati sistemi di misurazione delle performance. Nel caso invece di organizzazioni di maggiori dimensioni, quale la Robin Hood Foundation, si è avuto modo di esaminare un metodo di misurazione delle performance piuttosto sofisticato ed in continuo sviluppo.

Il presente lavoro si chiude quindi con l'illustrazione delle principali

problematiche relative alla misurazione dei risultati delle organizzazioni nonprofit individuate nel corso delle ricerche svolte.

Tra le possibili soluzioni si ritiene di particolare rilievo la definizione in modo chiaro e preciso delle strategie che le organizzazioni intendono perseguire. In assenza di obiettivi da perseguire chiaramente definiti, la misurazione del loro raggiungimento risulta notevolmente compromessa.

Infine si ritiene che il metodo di misurazione dei risultati sviluppato dalla Robin Hood Foundation possa rappresentare una valida base di partenza, anche dal punto di vista teorico, per lo sviluppo di una metodologia di misurazione dei risultati che possa essere impiegata da qualsiasi organizzazione nonprofit.

## CAPITOLO I

### INQUADRAMENTO TEORICO DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT

**SOMMARIO: 1.1 Introduzione al settore nonprofit – 1.2 Il concetto di azienda – 1.3 La gestione aziendale – 1.4 La classificazione delle aziende – 1.5 Nuove tendenze negli studi di economia aziendale – 1.6 Un possibile inquadramento teorico delle organizzazioni nonprofit**

#### **1.1 Introduzione al settore nonprofit**

Il settore nonprofit in Italia è stato oggetto negli ultimi decenni di un'importante fase di sviluppo che ha colmato parte del *gap* accumulato rispetto alle esperienze straniere, con particolare riferimento a quella statunitense. La svolta più significativa nel ruolo svolto dal settore nonprofit nell'ambito dell'economia nazionale, avvenuta all'inizio degli anni Ottanta, si deve soprattutto alla crisi del tradizionale modello di Welfare State, che ha costretto lo Stato a restringere progressivamente le proprie attività<sup>1</sup>, in favore di un maggior coinvolgimento (grazie al progressivo affermarsi del principio della sussidiarietà) dell'iniziativa privata di carattere sociale. Questo interesse trova giustificazione, oltre che nella crisi della finanza pubblica, nell'incremento della ricchezza e del tempo libero, nell'affermarsi di nuove situazioni di disagio, nell'avanzamento culturale medio della popolazione ed in altri fattori sociali connessi, ad esempio, a dinamiche di globalizzazione e di frammentazione della realtà sociale<sup>2</sup>.

Questa fase di crescita ha comportato una sempre maggiore attenzione da parte della dottrina economico-aziendale nei confronti del "settore nonprofit". Ma se

---

<sup>1</sup> MANES ROSSI F., *L'azienda di erogazione nella teoria classica*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000, p. 175.

<sup>2</sup> AA.VV., *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, 2002, p. 3; MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 21; BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, FrancoAngeli, 2007, pp. 3 e ss.

inizialmente la tendenza preponderante in dottrina era quella di individuare le modalità per applicare anche alle organizzazioni nonprofit gli strumenti ed i processi di governo e di gestione che comunemente vengono impiegati nelle aziende tradizionali, negli ultimi anni è emersa chiaramente la necessità di individuare strumenti e processi manageriali specifici, che tengano in considerazione le caratteristiche peculiari delle organizzazioni nonprofit.

Tale cambiamento è stato chiaramente descritto da Drucker<sup>3</sup>: *“Vent’anni fa, management era una parola tabù per gli operatori del nonprofit: era considerato un sinonimo di business, e le organizzazioni del terzo settore si proclamavano libere da affarismi di vario genere e al di sopra di sordide considerazioni quali il fatturato. Oggi però la maggioranza delle organizzazioni ha compreso che il management è una necessità ancora più forte nel terzo settore di quanto non lo sia nel privato profit, in quanto il nonprofit non sottostà alla disciplina del risultato economico finale”*.

Sebbene il settore nonprofit italiano affondi le radici in epoche antiche, il suo sviluppo è stato in realtà lento e, in un certo senso, contrastato dalla pubblica amministrazione che ha spesso proceduto ad integrare al suo interno attività precedentemente svolte da enti privati senza finalità di lucro. Questa lentezza nello sviluppo del settore nonprofit e l’assenza di una legislazione chiara ed omogenea sulle diverse anime che compongono tale settore hanno creato non poca confusione su quale sia il reale significato del termine nonprofit.

La stessa grafia del termine “nonprofit” risulta tuttora incerta in ambito dottrinale. Tralasciando l’utilizzo che del termine viene fatto sulla stampa economica e non, spesso senza alcuna cognizione di causa, anche considerando manuali e studi di stampo accademico, è abbastanza usuale trovarsi di fronte a differenti grafie del termine quali: “no profit”, “non profit”, “non-profit” o “nonprofit”.

Come esaurientemente chiarito da Barbetta e Maggio<sup>4</sup>, le prime due dizioni vanno rifiutate in quanto grammaticamente scorrette se si considera l’origine anglosassone del termine (gli autori ricordano come la corretta grafia di alcuni termini con il prefisso “non” comporti l’utilizzo del trattino come ad esempio “*non-stop flight*” o “*non-smoking area*”). Le ultime due grafie sono entrambe accettate

---

<sup>3</sup> DRUCKER P.F., *Le sfide di management del XXI secolo*, FrancoAngeli, 1999, p. 145.

<sup>4</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, p. 9.

dagli studiosi statunitensi ed inglesi, ma il loro significato non coincide pienamente.

Il termine “non-profit” pone in evidenza il prefisso “non” così da identificare le organizzazioni appartenenti al settore non-profit in senso negativo rispetto alla restante parte del sistema economico e sociale, cioè come organizzazioni il cui fine non consiste nel perseguimento di un utile economico. Il termine “nonprofit” mira invece a sottolineare le caratteristiche positive delle organizzazioni che ne fanno parte e che le distinguono dal resto dell’economia. Si tratta, infatti, di organizzazioni che, sebbene nella maggior parte dei casi non producano un utile espresso monetariamente, hanno comunque come finalità ultima la produzione di utilità per la collettività di riferimento. Esse producono comunque nuova ricchezza, la quale però non risulta espressa in termini monetari risultando, conseguentemente, di più difficile misurazione<sup>5</sup>.

Il reddito d’esercizio, quale indicatore della nuova ricchezza prodotta, non costituisce infatti uno strumento adeguato alla misurazione dell’utilità prodotta da un’organizzazione nonprofit<sup>6</sup>. Si rende quindi necessaria l’identificazione di uno o più strumenti in grado di fornire una misura quantitativa della ricchezza prodotta da un’organizzazione nonprofit.

Prima di procedere all’analisi delle problematiche relative alla rilevazione ed alla misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit, è opportuno indagare quale sia la natura di tale organizzazioni al fine di meglio comprenderne l’attività<sup>7</sup>.

## 1.2 Il concetto di azienda

La realtà quotidiana mostra come ogni essere umano aneli ad un continuo

---

<sup>5</sup> “...quello che manca è uno strumento di agevole valorizzazione della ricchezza prodotta, non la ricchezza prodotta”. LEARDINI C., *L’amministrazione della fondazione bancaria*, CEDAM, 2005, p. 6.

<sup>6</sup> Secondo Capaldo nelle aziende nonprofit “...non è possibile, di norma, costruire un indicatore di sintesi dotato della medesima capacità segnaletica che, nelle imprese, ha il profitto. Non lo consente la peculiarità e, a volte, l’eterogeneità dei loro fini che mal si prestano – per evidenti ragioni – ad essere, per così dire, racchiusi e riassunti in un unico dato quantitativo”. CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.Vv., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, p. 71.

<sup>7</sup> Secondo lo Zappa il problema contabile è risolvibile solo in via subordinata rispetto all’acquisizione di una conoscenza scientifica della fenomenologia economica alla quale le rilevazioni trovano applicazioni. Citando le stesse parole dello Zappa: “Ogni scienza si costruisce in sommissione assoluta al suo oggetto”. ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Giuffrè, 1927, p. 11.

miglioramento del suo benessere sia materiale che spirituale<sup>8</sup>. Il numero e la varietà dei bisogni espressi dallo spirito umano sono pressoché infiniti<sup>9</sup>. Tale realtà si scontra con la limitatezza dei mezzi e delle risorse a disposizione degli individui per la soddisfazione dei propri bisogni. Si sogliono definire beni i mezzi aventi la capacità di soddisfare i bisogni umani. Tali beni assumono rilevanza economica, e vengono di conseguenza definiti beni economici, nel momento in cui la loro disponibilità, presente o futura, risulta limitata rispetto ai bisogni da soddisfare<sup>10</sup>.

Ogni individuo si trova quindi a dover scegliere quali bisogni soddisfare, in quale misura ed in quale momento. Si tratta del cosiddetto “problema economico”, ossia l’individuazione del miglior rapporto, nel tempo e nello spazio, tra bisogni da soddisfare e risorse a disposizione. Nella realtà la correlazione tra bisogni e beni risulta influenzata da ulteriori fattori afferenti le credenze religiose, l’ambito sociale di riferimento, la morale e la cultura. Le scienze economiche, nello studiare il comportamento umano finalizzato al soddisfacimento dei bisogni, operano due fondamentali astrazioni<sup>11</sup>: la prima si riferisce alla propensione degli individui al risparmio, cioè alla ricerca del conseguimento di una maggiore utilità anche a fronte della rinuncia ad un consumo immediato delle risorse a disposizione; la seconda astrazione consiste nell’analizzare il comportamento umano come se questo fosse mosso solamente dalla ricerca della soluzione del problema economico senza considerare gli altri fattori – sociali, religiosi, culturali, morali – che influenzano l’agire umano.

Ciò premesso, l’oggetto di studio delle diverse scienze economiche, osservato da differenti punti di vista e con diverse metodologie, consiste nell’attività umana diretta alla risoluzione del problema economico; pertanto, tale attività viene propriamente definita economica ed è costituita solamente da quei comportamenti umani originati da un bisogno reale, e non da un qualsiasi vago desiderio, e

---

<sup>8</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 6.

<sup>9</sup> L’Ardemani definisce bisogno: “...qualunque stato di insoddisfazione o di tensione della volontà o dello spirito, dal quale l’uomo cerca di uscire mediante l’uso di mezzi esterni, capaci di far cessare tale stato. La varietà dei bisogni è praticamente illimitata in quanto è proprio dello spirito umano non essere mai soddisfatto”. ARDEMANI E., *L’impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 2.

<sup>10</sup> In tal senso Amodeo osserva come: “... bisogno, in significato economico, non vi è ove non vi sia carenza dei mezzi che potrebbero soddisfarlo; e non vi è nemmeno quando quei mezzi siano assolutamente inesistenti. Il bisogno presuppone il mezzo di soddisfazione e ne postula la carenza presso il soggetto che il bisogno avverte”. AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, 2002, p. 4.

<sup>11</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 10.

finalizzati alla sua soddisfazione<sup>12</sup>.

Nello studio del problema economico vi sono due principali punti di osservazione: quello dell'Economia Politica, che considera le operazioni economiche in relazione al sistema economico nel suo complesso con riferimento ad un determinato ambito geografico; quello dell'Economia Aziendale, che studia le operazioni economiche in rapporto agli istituti sociali ai quali esse afferiscono ed ai soggetti che creano e governano tali istituti sociali<sup>13</sup>.

Un istituto sociale è rappresentato da *“ogni organizzazione di persone e di mezzi, costituita per il conseguimento di particolari fini, e regolata da norme durature”*<sup>14</sup>. Lo Stato, un'impresa, un'associazione sportiva, una famiglia, sono tutti esempi di istituti sociali. Essi si caratterizzano per alcuni tratti idonei a conferirgli una propria identità autonoma distinta anche dagli stessi individui che li compongono e che ne determinano l'esistenza.

Risulta quasi scontato rilevare come un tratto essenziale di un qualsiasi istituto sociale sia costituito dalla presenza di una molteplicità di individui con interessi comuni e con uno o più bisogni da soddisfare.

Ciò che, peraltro, distingue un istituto sociale da una qualsiasi altra forma associativa priva di stabilità è l'attitudine a perdurare nel tempo<sup>15</sup>. Sebbene gli istituti sociali evidenzino i fini più vari, è possibile individuare in ognuno di essi un denominatore comune costituito dal carattere della *“durevolezza”*. Al fine di chiarire il concetto di durevolezza si riportano le parole di Azzini<sup>16</sup>: *“Ogni istituto è duraturo o destinato a perdurare poiché sorge e diviene per il perseguimento di fini duraturi, poiché duraturi sono i gruppi sociali e le esigenze loro, nonostante il continuo mutare della composizione dei gruppi sociali, degli istituti promotori, delle esigenze da essi avvertite, del mutare delle condizioni e delle circostanze che vincolano il comportamento degli istituti, del mutare della capacità e delle possibilità d'azione degli istituti, ecc.”*

---

<sup>12</sup> BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001, p. 7.

<sup>13</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, pp. 11 e ss.

<sup>14</sup> ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, pp. 6-7. L'istituto viene anche definito come un *“complesso di elementi e di fattori, di energie e di risorse personali e materiali rivolti ad un insieme di fini comune”*. MASINI C., *Lavoro e risparmio*, Utet, 1970, p. 10.

<sup>15</sup> BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001, p. 16.

<sup>16</sup> AZZINI L., *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, 1982, p. 10.

Peraltro gli individui aderenti ad un istituto sociale, sebbene accomunati da interessi comuni, non rappresentano mai un insieme completamente omogeneo, esprimendo in misure diverse interessi particolari. A ciò si aggiunga che, come ben chiarito da Azzini nel passaggio riportato sopra, i gusti e le preferenze degli individui sono mutevoli nel tempo.

Perciò, al fine di assicurare la continuità nel tempo dell'istituto sociale, gli individui che ne fanno parte sono soliti predisporre un sistema di norme finalizzate a regolare sia i rapporti interni tra i diversi membri appartenenti all'istituto stesso, sia le relazioni dell'istituto e dei suoi membri con l'ambiente esterno. Tali norme possono avere differenti gradi di formalizzazione: si pensi ad una famiglia i cui membri perseguono fini comuni seguendo regole condivise non scritte; oppure si pensi allo Stato il cui funzionamento è regolato da un ingente numero di norme scritte di differente grado.

Un istituto sociale è quindi costituito da una molteplicità di individui che seguono un sistema di norme, più o meno formali, al fine di raggiungere obiettivi comuni.

Il conseguimento dei fini istituzionali comporta inevitabilmente la soluzione di problemi economici e conseguentemente di un'attività economica. La vita dell'istituto non si riduce peraltro alle sole operazioni economiche, ma è caratterizzata da relazioni sociali di vario genere.

Se però si prendono in considerazione le sole operazioni economiche svolte all'interno di un istituto per il soddisfacimento dei bisogni dei suoi membri, si ottiene il concetto di azienda. L'azienda rappresenta quindi *“il complesso delle attività economiche svolte da un soggetto o da una collettività di soggetti”*<sup>17</sup>. Essa costituisce *“lo strumento per la soluzione del problema economico in quanto tende a far sì che i mezzi a disposizione dei soggetti riescano ad ottenere il massimo di utilità, intesa come la massima soddisfazione dei bisogni a parità di mezzi consumati o minimo di mezzi a parità di bisogni soddisfatti”*<sup>18</sup>.

Non esiste, peraltro, una definizione univoca di azienda; al contrario è possibile rinvenire negli studi di economia aziendale molteplici definizioni, che si differenziano in funzione delle caratteristiche dell'azienda considerate rilevanti.

---

<sup>17</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 13.

<sup>18</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 14.



L'unico denominatore comune a tutte le possibili definizioni risulta essere la loro ineluttabile incompletezza, derivante dall'impossibilità di coniugare la completezza con la brevità. La complessità del fenomeno aziendale mal si adatta, infatti, ad essere definita con formule logiche, necessariamente sintetiche<sup>19</sup>.

Le differenze che si riscontrano tra le numerose definizioni di azienda sono peraltro da porre in relazione con il contesto storico in cui hanno visto la luce, in quanto riferite ad un oggetto mutevole le cui manifestazioni concrete variano nel corso del tempo<sup>20</sup>. L'azienda si modifica al variare dei bisogni umani in quanto strumento per il loro soddisfacimento. I bisogni umani di natura economica hanno conosciuto una continua evoluzione nel corso del tempo, il loro numero e la loro complessità sono aumentati in modo significativo.

Non è possibile quindi indicare alcuna definizione come l'unica vera e corretta e, allo stesso modo, non esistono definizioni errate; semplicemente ogni studioso definisce l'azienda in funzione delle proprie conoscenze e, soprattutto, attraverso le manifestazioni concrete assunte dall'azienda in un certo periodo, focalizzando la propria attenzione su aspetti particolari dello stesso fenomeno.

Vi sono peraltro alcuni elementi comuni a tutte le aziende, la cui identificazione consente di distinguere un'azienda da una qualsiasi altra entità economica. Tali elementi possono essere definiti come "requisiti di aziendalità"<sup>21</sup>.

Dalla originale definizione zappiana di azienda - "*coordinazione economica in atto*"<sup>22</sup> - si evince come aspetti peculiari dell'attività economica svolta sotto forma

---

<sup>19</sup> PETTINATO S., *I soggetti non profit. Quadro giuridico essenziale*, Edizioni31, 2004, p. 68.

<sup>20</sup> Su tale punto risultano chiarificatrici le parole di Giannessi, il quale in merito al concetto di azienda commenta che le "...definizioni che di essa sono state date e che sempre si daranno non sono altro che 'interpretazioni diverse' di uno stesso fenomeno le quali dipendono dal particolare momento attraversato dagli studi, dallo stato evolutivo della materia, dall'esistenza di correnti che monopolizzano la cultura, dai mezzi di cui dispone l'indagatore per effettuare la ricerca, dal suo stato psico-fisico e relazionale". GIANNESI E., *Il contenuto del fenomeno aziendale* in *Studi di ragioneria e tecnica economica: scritti in onore del prof. Alberto Ceccherelli*, Le Monnier, 1960, p. 97. Sempre sulle definizioni del concetto di azienda Onida afferma che: "...possono mutare nel tempo, anche perché mutano, nelle loro manifestazioni, gli stessi fenomeni che formano oggetto di studio". ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, 1968, p. 50.

<sup>21</sup> BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001, p. 32. In proposito Bruni afferma che: "I caratteri di aziendalità sono comuni ad ogni specie di azienda e dalla loro presenza, o assenza, se ne può dedurre il suo profilo costitutivo, essenziale ed evolutivo - ovvero, in altri termini, la possibilità o meno di affermare la presenza di un organismo aziendale compiuto in tutti i suoi aspetti". BRUNI G., *L'azienda come sistema convertitore di valori economici in valori culturali. Il peculiare ruolo delle fondazioni comunitarie*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, 1999.

<sup>22</sup> ZAPPA G., "Tendenze nuove negli studi di ragioneria, Giuffrè, 1927, p. 30.

di azienda siano la *dinamicità*<sup>23</sup> e la *sistematicità*<sup>24</sup>.

Si è già detto come l'azienda sia una realtà dinamica in continua evoluzione al fine di ricercare in ogni momento la più efficiente combinazione delle risorse disponibili per il miglior soddisfacimento dei bisogni umani. Si è, quindi, di fronte ad un'attività economica svolta in modo continuo e coordinato, la cui essenza risiede nell'incessante svolgersi di operazioni economiche. Tali operazioni si distinguono da una qualsiasi altra attività economica, in quanto, sebbene svolte in tempi e contesti differenti, risultano fortemente correlate tra loro secondo una sequenza logica e ordinata<sup>25</sup>. Ne deriva che i singoli accadimenti economici acquistano significato e valore solo se considerati nel loro insieme, quale sistema unitario.

L'*unità*<sup>26</sup> viene quindi a costituire un'ulteriore requisito di aziendalità, ad indicare come gli elementi necessari per lo svolgimento dell'attività aziendale, con particolare riferimento ai fattori di produzione, non costituiscano un insieme disorganizzato ma, al contrario, risultino avvinti da un forte vincolo di complementarità formando un tutto unitario in grado di generare un'utilità superiore rispetto all'utilità dei singoli elementi che lo costituiscono<sup>27</sup>.

Un ulteriore elemento caratterizzante l'azienda discende dal fatto che si tratta di un istituto sociale, destinato quindi a perdurare nel tempo: si tratta della *durevolezza*<sup>28</sup>, di cui si è già fatta menzione in precedenza. Lo stesso Zappa, nella sua nota definizione citata in precedenza, definisce l'azienda come “un istituto

---

<sup>23</sup> “Il dinamico sistema degli accadimenti economici di azienda è, dunque, secondo il nostro avviso, il momento irradiante della nozione di azienda”. ZAPPA G., *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Tomo I, 1956, p. 61.

<sup>24</sup> Tale requisito è chiaramente definito da Giannessi: “L'ordine sistematico è caratterizzato dal continuo avvicinarsi di operazioni, ognuna delle quali non si verifica in maniera casuale, ma in stretta connessione con le altre e, insieme ad esse, in conformità del fine perseguito dall'azienda”. GIANNESI E., *Il contenuto del fenomeno aziendale in Studi di ragioneria e tecnica economica : scritti in onore del prof. Alberto Ceccherelli*, Le Monnier, 1960, p. 34.

<sup>25</sup> BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001, p. 34.

<sup>26</sup> “...l'unità più che l'intima coesione dell'economia di azienda deve essere segnalata come una caratteristica rappresentativa dei fenomeni indagati”. ZAPPA G., *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Tomo I, 1956, p. 69.

<sup>27</sup> “L'azienda, come ogni unità economicamente coordinata, è qualcosa di più della somma dei suoi componenti; il complesso ha proprietà che i suoi elementi non possono e non valgono a definire; né possono le caratteristiche del complesso essere date da una mera composizione delle caratteristiche dei componenti”. ZAPPA G., *Il reddito*, Giuffrè, 1950, p. 12. Sullo stesso argomento il Farneti chiarisce come “Nell'azienda i beni utilizzati perdono la loro utilità; per contro, a tale perdita si contrappone l'utilità creata attraverso la produzione di nuovi beni e/o di servizi”. FARNETI G., *Economia d'Azienda*, FrancoAngeli, 2007, p. 2.

<sup>28</sup> Secondo Azzini: “l'azienda è, infatti, attività economica duratura o, almeno, fatta per durare”. AZZINI L., *Autonomia e collaborazione tra le aziende*, Giuffrè, 1964, p. 8.

*economico destinato a perdurare*”. Il fatto che un’azienda possa essere considerata come un complesso di operazioni economiche svolte in modo sistematico, presuppone che essa sia istituita per durare nel tempo. La sistematicità con cui si svolgono processi ed operazioni in un’azienda, assurgono ad elemento distintivo rispetto ad un qualsiasi insieme di accadimenti sommari ed episodici, sebbene di natura economica.

Infine, si noti come il concetto di azienda non vada confuso con l’istituto sociale per il soddisfacimento dei cui bisogni essa è istituita e con i fattori di produzione materiali e immateriali di cui necessita: in tal senso un’ulteriore carattere essenziale dell’azienda è costituito dall’*autonomia*<sup>29</sup>. Con tale termine s’intende sottolineare come l’azienda sia un concetto distinto rispetto agli individui che ne guidano la gestione e la sua vita sia indipendente dagli accadimenti che possono riguardare tali individui, sebbene sia comunque legata alla loro volontà. Si tratta peraltro di un’autonomia “relativa” rispetto alle forze interne ed esterne che influenzano lo svolgimento dell’attività aziendale ed ai soggetti che la governano<sup>30</sup>. La sopravvivenza dell’azienda risulta infatti sempre correlata alle decisioni di terze economie di mantenere il proprio potere d’acquisto all’interno dell’azienda o di introdurne di nuovo. Affinché l’azienda possa perdurare nel tempo in modo autonomo rispetto all’istituto sociale di appartenenza, condizione fondamentale risiede nel raggiungimento dell’equilibrio economico<sup>31</sup> inteso come situazione dinamica e a valere nel tempo<sup>32</sup>. L’azienda, a prescindere dalla sua tipologia<sup>33</sup>, al fine

---

<sup>29</sup> “L’unitario e dinamico sistema di operazioni in cui consiste l’azienda, si mantiene coordinato e durevole solo se essa non venga fagocitata dalla restante attività compiuta dal medesimo soggetto, risultando confusa e, quindi, priva di distinta individualità”. BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell’azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001, p. 38.

<sup>30</sup> “La relativa indipendenza dell’azienda rispetto ai suoi fattori, la sua vita entro limiti non subordinata nemmeno alla varia volontà ed alla diversa azione del suo stesso soggetto o dei suoi dirigenti, offrono uno dei tratti più vivamente distintivi del nostro istituto”. ZAPPA G., AZZINI L., CUDINI G., *Ragioneria generale*, Giuffrè, 1955, p. 4. Nella stessa opera si precisa che: “si intende che l’accennata autonomia delle aziende deve interpretarsi in senso relativo, con le limitazioni che all’indipendenza dei particolari istituti sono imposte anzi tutto dai vincoli che stringono le aziende pertinenti ad uno stesso soggetto, e, più largamente, dai legami che ricongiungono le aziende operanti negli stessi mercati, o partecipanti ad uno stesso settore economico nazionale o internazionale”.

<sup>31</sup> “L’equilibrio economico, peraltro, è concetto rigidamente correlato alle previsioni sul risultato economico prospettico e si realizza quando le operazioni in essere in un certo momento abbiano caratteristiche tali da far prevedere nel futuro un flusso di reddito in grado di assicurare ai capitali investiti nell’impresa una remunerazione sufficiente a mantenerli in tale condizione, tenuto conto del rischio connesso alle previsioni formulate”. ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 122.

<sup>32</sup> Per il Giannesi “l’equilibrio economico a valere nel tempo”, e non il soddisfacimento dei bisogni

di assicurarsi il mantenimento del potere d'acquisto originariamente ottenuto oppure generato attraverso l'attività aziendale, ovvero di assicurarsi l'ottenimento di nuovo potere d'acquisto, deve continuamente tendere all'equilibrio economico.

La ricerca dell'equilibrio economico “*a valere nel tempo*” si correla in modo inscindibile con l'economicità della gestione che si realizza “*...in un «efficiente» impiego delle scarse risorse disponibili, utilizzate appunto nello svolgimento di un'attività che è sempre di produzione/distribuzione, pervenendo a risultati che debbono esprimere la loro «efficacia» nel soddisfare i bisogni, le esigenze degli individui che costituiscono il punto di riferimento dell'attività aziendale*”<sup>34</sup>. Affinché, quindi, l'azienda possa perdurare nel tempo in condizioni di relativa autonomia, è essenziale che i bisogni della collettività siano soddisfatti in condizioni di efficienza, in quanto solo in tal caso l'azienda tende all'equilibrio economico e genera nuova utilità.

Peraltro, l'autonomia dell'azienda risulta relativa anche rispetto all'ambiente esterno. L'azienda opera infatti in un ambito sociale con il quale intrattiene continui scambi: di fattori di produzione, di informazioni, di beni e servizi. L'azienda trova il suo compimento in tale ambito sociale e senza di esso lo stesso concetto di azienda risulterebbe privo di significato<sup>35</sup>.

### 1.3 La gestione aziendale

Si è detto come il concetto d'azienda rappresenti l'insieme delle operazioni

---

umani, rappresenterebbe il fine ultimo dell'azienda. GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Cursi, 1961, p. 13.

<sup>33</sup> “*Ambedue le classi fondamentali – azienda di produzione e di erogazione – pur svolgendo attività diverse, hanno in comune lo scopo di conseguire un determinato equilibrio economico, a valere nel tempo,...*”. GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Cursi, 1961. Su tale aspetto, Anselmi osserva che: “*Il fine dell'equilibrio economico nel tempo non è però una caratteristica solo delle aziende private 'lucrative', ma è anche l'esigenza fondamentale delle aziende pubbliche perché nessun organismo può esistere se nel tempo non raggiunge un equilibrio fra ricchezza consumata e ricchezza prodotta*”. ANSELMI L., *L'azienda comune*, Maggioli Editore, 1995, p. 21.

<sup>34</sup> FARNETI G., *Verso una nuova definizione di «azienda», con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 7-8, 1999, pp. 351-352. Su tale aspetto significative risultano anche parole del Cassandro: “*Sia nel consumo che nella produzione, insomma, si agisce economicamente comparando utilità consumate con utilità create e scegliendo, fra le possibili alternative, quelle che rendono più alto il rapporto tra utilità create e utilità consumate*”. CASSANDRO P.E., *Le gestioni erogatrici pubbliche*, UTET, 1963, p. 59.

<sup>35</sup> CASSANDRO P.E., *Trattato di ragioneria*, Cacucci editore, 1992, pp. 40 e ss.

economiche svolte in modo coordinato e sistematico da un istituto sociale per il soddisfacimento dei propri bisogni. L'insieme delle attività svolte dagli organi dell'istituto sociale al fine di attuare tali operazioni costituisce l'attività di amministrazione<sup>36</sup>.

Tali attività possono essere suddivise in tre principali funzioni aziendali: la gestione, che afferisce alla risoluzione dei problemi di convenienza economica connessi al miglior utilizzo del potere d'acquisto disponibile; l'organizzazione, il cui obiettivo consiste nella ricerca della miglior coordinazione dei fattori di produzione inseriti nell'azienda; la rilevazione, finalizzata all'ottenimento delle informazioni relative ai risultati ottenuti dall'impresa ed alle modalità della loro formazione.

La gestione, in particolare, costituisce una fondamentale funzione aziendale e consiste nella ricerca della soluzione dei problemi di convenienza economica in correlazione al fine dell'azienda<sup>37</sup>. Si tratta in sostanza di tutte le operazioni economiche svolte dall'azienda al fine di individuare la miglior correlazione tra risorse a disposizione e bisogni da soddisfare.

Tali operazioni sono riconducibili a quattro raggruppamenti: finanziamenti, investimenti, disinvestimenti, rimborsi e remunerazioni.

La fase dei finanziamenti costituisce il presupposto di qualsiasi attività aziendale. Al fine di sviluppare la propria attività economica, qualsiasi azienda richiede la disponibilità di potere d'acquisto rinviato da altri soggetti. Si tratta del cosiddetto risparmio, e cioè *“la rinuncia ad un potere d'acquisto attuale per ottenere un soddisfacimento maggiore dei propri bisogni nel futuro”*<sup>38</sup>. Tale rinuncia può avvenire mediante il conferimento di mezzi monetari, e quindi indistinti, oppure con la messa a disposizione di beni specifici.

La seconda fase consiste nell'acquisizione dei fattori di produzione necessari allo svolgimento dell'attività aziendale. Si tratta di tutti quei mezzi necessari per la

---

<sup>36</sup> “Denomineremo amministrazione economica l'attività o il complesso di azioni compiute dagli uomini per il conseguimento di beni economici che presentino attitudine al soddisfacimento dei bisogni”. AMADUZZI A. – AMADUZZI A., *Economia aziendale. Argomenti e dimostrazioni*, Vol. II, Cacucci, 1988, p. 7. “L'amministrazione può quindi essere definita come l'attività umana volta alla risoluzione dei problemi di scelta o di convenienza”. ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 37. L'Azzini definisce l'amministrazione come “...l'azione coordinata degli organi suoi volta al perseguimento dei fini per i quali essa è istituita e retta...”. AZZINI L., *Istituzioni di Economia d'Azienda*, Giuffrè, II ed., 1982, p. 61.

<sup>37</sup> Secondo l'Ardemani, la gestione “ha per oggetto lo svolgimento delle operazioni economiche, che tendono direttamente al fine dell'impresa”. ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 38.

<sup>38</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 10.

produzione di beni e servizi destinati al soddisfacimento dei bisogni della collettività. I fattori di produzione possono avere natura materiale, come un impianto o delle materie prime, oppure immateriale, come il lavoro o un marchio. I fattori di produzione possono inoltre essere distinti tra fattori a veloce ciclo di utilizzo (ad esempio materie prime e semilavorati) e a lento ciclo di utilizzo (ad esempio i macchinari o le attrezzature informatiche). Infine si noti che anche i mezzi finanziari rappresentano un fattore di produzione necessario allo svolgimento dell'attività aziendale<sup>39</sup>.

La fase successiva è rappresentata dall'attività produttiva vera e propria durante la quale i fattori di produzione precedentemente acquisiti, sono tra loro combinati al fine di ottenere i beni ed i servizi richiesti dalla collettività di riferimento per il soddisfacimento dei propri bisogni. Tale fase, sebbene prettamente "tecnica", risulta anch'essa soggetta al vincolo economico, che impone la ricerca della massima utilità conseguibile dai fattori di produzione a disposizione.

Ottenuti i prodotti e i servizi oggetto dell'attività d'azienda, si procede al loro collocamento sul mercato – fase dei disinvestimenti – al fine di ottenere nuovo potere d'acquisto in misura superiore rispetto alla sommatoria dei poteri d'acquisto inseriti nel processo produttivo. La differenza tra il potere d'acquisto conseguito dal collocamento sul mercato dei beni e servizi prodotti e il potere d'acquisto inserito nel processo produttivo, rappresenta la nuova ricchezza prodotta dall'azienda<sup>40</sup>. Tale nuova ricchezza può essere anche negativa, nel caso in cui la gestione aziendale abbia distrutto, in tutto od in parte, il potere d'acquisto inserito in azienda.

Il potere d'acquisto ottenuto durante la fase dei disinvestimenti può essere reintrodotta nel ciclo gestione, cosa che avviene solitamente nel breve termine, oppure può essere trasferito ai soggetti detentori del capitale di rischio dell'azienda, dando così luogo alla fase dei rimborsi e delle remunerazioni. Si tratta di una fase eventuale in quanto è possibile che i soggetti detentori del capitale di rischio decidano di mantenere il potere d'acquisto all'interno dell'azienda al fine di proseguire l'attività aziendale. In caso contrario il trasferimento di potere d'acquisto dall'azienda ai detentori del capitale di rischio può essere parziale o totale, nel qual caso l'esistenza dell'azienda giunge al termine. L'azienda, al fine di trattenere sia il

---

<sup>39</sup> ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 39.

<sup>40</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 23.

potere d'acquisto in essa inserito sia la nuova ricchezza prodotta dalla gestione, deve offrire, in un'ottica prospettica, delle remunerazioni soddisfacenti rispetto al potere d'acquisto ottenuto. Solo in tal modo l'azienda può approntare le condizioni necessarie per il raggiungimento dell'indipendenza economica e quindi per la propria sopravvivenza nel tempo.

Le differenti fasi della gestione aziendale danno luogo al cosiddetto "ciclo di gestione". Nella realtà è possibile che le differenti fasi del ciclo di gestione, come sopra descritte, non si succedano nell'ordine illustrato ma si manifestino in ordine non sequenziale. Inoltre in ogni istante della vita aziendale è possibile osservare come all'interno dell'azienda si svolgano più cicli di gestione in contemporanea.

Infine si noti come il ciclo di gestione qui descritto faccia riferimento ad una particolare tipologia d'azienda: l'impresa. Come si vedrà nel paragrafo successivo, l'impresa non è l'unica tipologia d'azienda esistente.

#### **1.4 La classificazione delle aziende**

Il concetto di azienda, a prescindere dalla definizione che ne viene data, rappresenta l'esito di un processo di isolamento, per astrazione, di una determinata categoria di operazioni (segnatamente le operazioni aventi natura economica) all'interno della complessiva attività di un istituto sociale. Tale processo può presentare differenti gradi di complessità a seconda dell'intensità con cui, nell'ambito dell'attività di un istituto sociale, le operazioni economiche si intrecciano con quelle prive di rilevanza economica.

Le modalità con cui le aziende esplicano la propria attività nella realtà risultano significativamente eterogenee, evidenziando gradi di complessità e sviluppo assai diversi; ciononostante è possibile rilevare come in ogni tipologia aziendale siano riscontrabili tratti comuni, tali da consentire l'elaborazione di principi validi per l'intero universo aziendale.

La classificazione delle aziende rappresenta quindi un processo avente significato relativo, finalizzato all'analisi di particolari aspetti di un fenomeno sostanzialmente unitario. Non essendo possibile individuare nella realtà due aziende le cui caratteristiche siano perfettamente coincidenti, si procede, per astrazione, all'individuazione di aziende "tipiche", che hanno in comune certi caratteri o nelle

quali certi fenomeni si manifestano con caratteri simili<sup>41</sup>.

Le aziende possono essere classificate secondo differenti schemi teorici. Nella teoria aziendale classica si suole distinguere dal punto di vista operativo tra aziende di erogazione, o di consumo, ed aziende di produzione. Entrambe, essendo in primo luogo aziende, sono accomunate dal medesimo fine rappresentato dal soddisfacimento dei bisogni della collettività. Entrambe, al fine di creare le condizioni per la propria sopravvivenza, devono tendere all'equilibrio economico, operando secondo il principio di economicità. Ciò che le distingue sono le diverse modalità con cui tale fine viene perseguito che si riflettono sulle configurazioni assunte dal ciclo di gestione.

Le aziende di erogazione hanno come fine istituzionale il soddisfacimento diretto dei bisogni umani<sup>42</sup>. I beni ed i servizi prodotti dalle aziende di erogazione sono trasferiti ai destinatari finali senza che ciò comporti l'obbligo di corrispondere una remunerazione da parte dei destinatari per i beni e servizi ricevuti.

Le aziende di produzione procedono invece alla soddisfazione in via indiretta dei bisogni della collettività, che avviene mediante il collocamento dei beni e servizi prodotti sul mercato al fine di ottenere un corrispettivo. Tale nuovo potere d'acquisto può essere impiegato per la ricostituzione dei mezzi utilizzati per la realizzazione dei beni e servizi oggetto dell'attività d'azienda oppure può essere destinato al rimborso o alla remunerazione del capitale di rischio.

Ciò che distingue le aziende di erogazione dalle aziende di produzione non sono quindi le modalità di approntamento dei fattori produttivi necessari per l'attività d'impresa o le modalità con cui tali fattori sono combinati tra loro; tali fasi avvengono con modalità analoghe in qualsiasi azienda. Sono le modalità di collocamento presso la collettività dei beni e servizi prodotti che si configurano in modo sostanzialmente diverso nelle aziende di erogazione rispetto alle aziende di

---

<sup>41</sup> AZZINI L., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, 1982, p. 31.

<sup>42</sup> "Sappiamo, per le esposte definizioni di azienda, che l'appagamento dei bisogni umani è conseguito direttamente mediante i consumi e indirettamente mediante la produzione. A questi due fini ai quali è rivolta l'attività economica delle aziende corrisponde la fondamentale classificazione di aziende di produzione e di aziende di erogazione", ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, 1956-57, pp. 179 e ss. Sempre lo Zappa in uno scritto posteriore afferma che: "Le aziende di consumo curano direttamente il soddisfacimento dei bisogni mediante le spese o i costi dei consumi", ZAPPA G., *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, 1962, p. 557.



produzione<sup>43</sup>.

Le aziende di erogazione “... sono interessate a soddisfare i bisogni di determinati soggetti in quantità e qualità rispondenti ad esigenze e gusti degli stessi e questo avviene attraverso una distribuzione quasi sempre gratuita dei beni e servizi”<sup>44</sup>. In tal senso il soddisfacimento dei bisogni della collettività avviene in via diretta.

Nelle aziende di erogazione il ciclo di gestione termina quindi con la fase dei disinvestimenti, in quanto in tale fase non viene acquisito nuovo potere d’acquisto da destinare alla ricostituzione dei fattori di produzione impiegati ed allo sviluppo di nuovi cicli di gestione. Le aziende di erogazione si configurano quindi come aziende strutturalmente dipendenti da terze economie.

Nella realtà peraltro l’azienda di erogazione pura costituisce una fattispecie piuttosto rara<sup>45</sup>, cosicché si rende praticamente impossibile tracciare un confine netto tra aziende di produzione e aziende di erogazione, tra le quali si individuano invece numerose tipologie intermedie.

In particolare, vi sono aziende di erogazione nelle quali l’attività produttiva si esplica con gradi di sviluppo e complessità affatto dissimili da quelli tipici di aziende di produzione. Tale attività produttiva rappresenta un aspetto non marginale della complessiva attività aziendale ed è spesso finalizzata all’ottenimento di beni e servizi da cedere sul mercato contro la corresponsione di un prezzo. Le aziende aventi le caratteristiche accennate sono solitamente definite “composte”<sup>46</sup>, in quanto pur rimanendo istituti aventi per fine il diretto soddisfacimento dei bisogni della collettività di riferimento, svolgono una complessa attività di acquisizione di redditi, di consumo e di produzione<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> LEARDINI C., *L’amministrazione della fondazione bancaria*, CEDAM, 2005, pp. 22 e ss.

<sup>44</sup> LEARDINI C., *L’amministrazione della fondazione bancaria*, CEDAM, 2005, pp. 23.

<sup>45</sup> Secondo l’Amaduzzi: “Azienda pura di erogazione è quella di una confraternita di religiosi che vivano di elemosine (ricchezza prodotta da altri) e raccolgano i beni necessari al soddisfacimento dei loro bisogni in misura uguale a quella dei dispendi necessari”. AMADUZZI A., *L’azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, UTET, 1991, p. 310.

<sup>46</sup> AZZINI L., *Istituzioni di economia d’azienda*, Giuffrè, 1982, pp. 37-38.

<sup>47</sup> Secondo Onida nelle aziende composte “...l’azienda di erogazione è intimamente collegata in una sola economia complessa e solidale, ad un una o più aziende di produzione”. ONIDA P., *Economia d’azienda*, UTET, 1968, p. 11. Sulla natura delle aziende composte si ritiene opportuno citare anche: AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, 2002, p. 3; MASINI C., *Lavoro e risparmio: economia d’azienda*, UTET, 1982, p. 89; ZAPPA G., *L’economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, 1962, pp. 464, 550 e 616; ZAPPA G., *Le produzioni nell’economia delle imprese*, Giuffrè, 1975, III tomo, pp. 568 e ss.

Un'ulteriore classificazione che può essere operata all'interno della vasta area delle aziende si fonda sulla natura del soggetto economico<sup>48</sup> che amministra l'azienda determinandone le scelte<sup>49</sup>. Sotto tale aspetto si distinguono aziende pubbliche o private, a seconda che il soggetto economico sia riconducibile allo Stato, ad un suo organo, o comunque ad una qualsiasi amministrazione pubblica; oppure ad un soggetto privato.

### 1.5 Nuove tendenze negli studi di economia aziendale

La definizione di azienda sviluppata nei precedenti paragrafi e la classificazione delle aziende proposta nel presente lavoro, si fonda su quella che può essere definita la dottrina aziendalistica classica. Si tratta sostanzialmente dei concetti e dei principi originariamente elaborati dallo Zappa e successivamente sviluppati dai suoi "discepoli" e da altri studiosi di Economia Aziendale. Sebbene nel corso del secolo scorso sia possibile individuare apporti particolarmente originali e innovativi nell'ambito della dottrina aziendalistica italiana, fino all'inizio degli anni Novanta, l'idea dell'azienda come "ordine economico dell'istituto", ha rappresentato il cardine attorno al quale gli studiosi di economia aziendale hanno eretto le proprie teorie riguardanti l'azienda<sup>50</sup>.

Negli ultimi anni, peraltro, è andato sviluppandosi un acceso dibattito riguardante il significato, ma anche l'importanza nell'ambito dell'economia aziendale, del concetto di azienda. Viganò ha espresso con particolare chiarezza l'esigenza percepita da numerosi aziendalisti<sup>51</sup>, anche in relazione alla difficoltà di

---

<sup>48</sup> "...il «soggetto economico» dell'azienda è dato solamente da quella persona o da quel gruppo che domina o controlla l'amministrazione di azienda e ne ritrae, in predominio, i vantaggi finali". AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, UTET, 1991, p. 65. Ferrero individua il soggetto economico nella persona singola o nella pluralità di persone "che, di fatto, detiene ed esercita il supremo potere volitivo e le connesse prerogative e facoltà di scelta e di decisione nell'ambito aziendale, direttamente, in quanto costituisca il massimo organo aziendale, o indirettamente, in quanto deleghi altri a rappresentare questo stesso organo ed a praticarne la potestà di comando nel governo economico dell'azienda medesima". FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, 1968, p. 48.

<sup>49</sup> Si rileva come parte della dottrina fondi la distinzione tra aziende pubbliche e aziende private sulla natura del soggetto giuridico e non del soggetto economico. In tal senso: ROSSI N., *L'economia di azienda e i suoi strumenti d'indagine*, UTET, 1966, pp. 35 e ss.

<sup>50</sup> Si fa riferimento, tra gli altri, a: AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, 1964, p. 12; MASINI C., *Lavoro e risparmio*, Utet, 1970; AZZINI L., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, 1982, pp. 12 e ss.

<sup>51</sup> Tra gli altri: FARNETI G., *Verso una nuova definizione di «azienda», con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*,

inquadrare il fenomeno delle organizzazioni nonprofit negli schemi concettuali esistenti: *“Le vecchie definizioni d’azienda erano valide, ma ora non sono più attuali e sufficienti. È l’occasione per capire se il concetto va solo aggiornato e modificato o soppiantato”*<sup>52</sup>.

In primo luogo si tende a disconoscere la classica suddivisione tra aziende di produzione, aziende di erogazione ed aziende composte in quanto si ritiene che produzione ed erogazione non identifichino differenti tipologie di azienda, ma, piuttosto, differenti attività svolte dall’azienda<sup>53</sup>. Esistono quindi aziende nelle quali predomina l’attività produttiva ed aziende votate invece prevalentemente all’attività erogativa, ma in qualsiasi azienda si svolgono processi di produzione, erogazione e consumo. In particolare, deve essere riesaminato il concetto di “produzione economica”. In economia aziendale si è diffusamente ritenuto che la produzione economica fosse solo quella combinazione di processi che determina un vantaggio differenziale fra input ed output espresso in termini monetariamente misurabili<sup>54</sup>.

La produzione economica, o semplicemente produzione, è finalizzata all’ottenimento di un vantaggio differenziale dalla combinazione di fattori produttivi rispetto alla somma dell’utilità espressa dai singoli fattori. La circostanza che tale maggior utilità sia usualmente misurabile in termini monetari nelle aziende di produzione non implica l’impossibilità da parte delle aziende di erogazione di creare utilità e, in via correlata, di svolgere un’attività produttiva<sup>55</sup>.

In definitiva si ritiene che la produzione economica debba essere opportunamente intesa come accrescimento di utilità e sia quindi un carattere comune ad ogni tipologia di azienda<sup>56</sup>. La creazione di utilità, e non il

---

n. 7-8, 1999, pp. 346 e ss.; TESSITORE A., *Una riconsiderazione del concetto di azienda*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 3-4, 1997, pp. 114 e ss.

<sup>52</sup> VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 633.

<sup>53</sup> VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 651 e ss.

<sup>54</sup> VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 660 e ss. In tal senso Amaduzzi sostiene che: *“Il processo della produzione rappresenta il processo formativo degli utili o, nei casi negativi, delle perdite degli esercizi amministrativi; del reddito cioè come suol dirsi, ...”*. AMADUZZI A., *L’azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, UTET, 1991, p. 115.

<sup>55</sup> *“L’attività economica in ambito aziendale implica una creazione di utilità che può consistere in una maggiore ricchezza, ma non solamente”*. FARNETI G., *Verso una nuova definizione di «azienda», con quali conseguenze sull’Economia Aziendale: prime riflessioni*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 7-8, 1999, pp. 353.

<sup>56</sup> *“L’azienda, dunque, è sempre un fatto di produzione”*. CAPALDO P., *Le aziende non profit tra*

soddisfacimento dei bisogni umani, rappresenterebbe quindi il fine di ogni azienda<sup>57</sup>.

Il quesito posto dal Viganò discende anche da un'attenta analisi della letteratura straniera, con particolare riferimento a quella americana o comunque di matrice anglosassone. In tale ambito risulta infatti sconosciuta, o comunque non ritenuta rilevante, la nozione di azienda e, conseguentemente, la stessa economia aziendale come disciplina autonoma<sup>58</sup>.

Le teorie di management angloamericane si fondano sullo studio delle attività svolte dai "managers" nelle loro diverse funzioni quali: il marketing, la finanza, l'amministrazione, ecc. Si tratta quindi di una scienza che, partendo dall'analisi storica di esperienze aziendali passate, mira alla formulazione di norme e principi utili ai managers nell'assunzione delle proprie decisioni<sup>59</sup>. Il metodo di ricerca è quello induttivo con preminente intento normativo che si contrappone al metodo deduttivo con finalità positive tipicamente impiegato in economia aziendale.

Nella sostanza le teorie di management analizzano i processi gestionali considerandoli un insieme di attività del tutto avulse dalle tecniche di rilevazione, tanto che sono irrilevanti, nella letteratura americana, i collegamenti interdisciplinari tra le discipline manageriali e l'*accounting*<sup>60</sup>; l'oggetto di studio dell'economia aziendale, al contrario, è rappresentato dall'amministrazione aziendale nel suo complesso, con particolare attenzione alla gestione in un connubio indissolubile con l'organizzazione e la rilevazione.

Ci si chiede quindi quale sia l'effettiva utilità scaturente da una definizione di

---

*Stato e mercato*, in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno AIDEA), CLUEB, 1996, p. 17. "Tutte le aziende – siano esse imprese o amministrazioni pubbliche o aziende non profit – svolgono una funzione di produzione (di beni o servizi) per il soddisfacimento di determinati bisogni di dati soggetti". CODA V., *Economia Aziendale: alla ricerca di punti di convergenza*, in AA.VV., *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, SIDREA, p. 11.

<sup>57</sup> "Mentre il fine generale dell'attività economica, in un qualsiasi contesto, è certamente quello di soddisfare i bisogni dei soggetti che la realizzano, il fine della singola impresa è invece quello di produrre ricchezza, nel più completo disinteresse (ma solamente come prima approssimazione) dei bisogni soddisfatti o da soddisfare". FARNETI G., *Verso una nuova definizione di «azienda», con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 7-8, 1999, pp. 353.

<sup>58</sup> VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 635-636.

<sup>59</sup> Secondo il Borghonovi le teorie del management "...nella loro essenza costituiscono la sistematizzazione organica di specifici metodi o tecniche di gestione che in questo modo possono essere diffuse, trasferite, insegnate". BORGHONOV E., *Documento di posizionamento scientifico della SIDREA*, in AA.VV., *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, SIDREA, p. 77.

<sup>60</sup> FORTE W., *Il concetto di azienda nella letteratura angloamericana di management, organization e finance*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000, p. 229-230.

un concetto generale d'azienda.

Secondo il Viganò il concetto generale di azienda appare tuttora attuale e assolutamente necessario, in quanto consente di individuare quei requisiti minimi alla presenza dei quali una qualsiasi attività economica può essere definita “azienda”<sup>61</sup>. Solo all'azienda risultano applicabili tutti i principi dell'economia aziendale in relazione alla gestione, all'organizzazione ed alla rilevazione sistematica e analitica. Il Viganò sottolinea l'importanza di tale concetto, sottolineando come i principi elaborati dall'economia aziendale, se applicati ad una attività economica priva dei requisiti di aziendalità, possano risultare dannosi e portare ad un indebolimento della stessa disciplina economico-aziendale.

In conclusione si ritiene utile riportare la definizione di azienda proposta dal Farneti: *“l'azienda può essere definita come un sistema di forze economiche che realizza, nell'ambiente di cui è parte complementare, in condizioni di autonomia e di tendenziale durabilità, un'attività economica consistente in un processo di produzione e di distribuzione di beni e/o servizi, con il fine di creare utilità a favore del soggetto aziendale e/o di altre collettività di riferimento”*<sup>62</sup>. Tale definizione costituisce un interessante punto di partenza per un ulteriore approfondimento del concetto di azienda e delle sue mutate caratteristiche con riferimento al contesto economico attuale.

## **1.6 Un possibile inquadramento teorico delle organizzazioni nonprofit**

L'inquadramento teorico delle organizzazioni nonprofit nell'ambito dell'economia aziendale ha costituito l'oggetto di un ampio dibattito tra gli studiosi a partire dagli anni Novanta dello scorso secolo. Si tratta infatti di organizzazioni che, come già accennato nel primo paragrafo del presente capitolo, hanno raggiunto un notevole grado di sviluppo in altri paesi, con particolare riferimento agli Stati Uniti, e che, solo da pochi decenni, svolgono un ruolo significativo nell'ambito economico del nostro Paese.

Lo sviluppo di organizzazioni caratterizzate da logiche gestionali e da modelli

---

<sup>61</sup> VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 674 e ss..

<sup>62</sup> FARNETI G., *Economia d'Azienda*, FrancoAngeli, 2007, p. 3.

organizzativi innovativi per il contesto italiano, ha richiesto di verificare la possibilità di ricondurre tali organizzazioni nell'ambito delle tradizionali classificazioni delle aziende formulate dalla dottrina italiana oppure la necessità di rivedere tali classificazioni come già indicato nel precedente paragrafo.

Prima di affrontare tale analisi, si ritiene opportuno esaminare brevemente il concetto di organizzazione nonprofit così come sviluppatosi nel contesto statunitense, al fine di identificare le caratteristiche peculiari e i tratti distintivi di tali organizzazioni.

Si è già accennato nel paragrafo precedente come nei paesi di matrice anglosassone, non sia rinvenibile una disciplina, nell'ambito delle scienze economiche, assimilabile all'economia aziendale. Esistono differenti discipline che si occupano di specifiche funzioni aziendali: *accounting, management, marketing, finance, organization*, ecc.. Lo stesso termine “*organization*” viene utilizzato in modo generico, identificando qualsiasi entità (spesso priva dei requisiti minimi di aziendalità così come concepiti nel contesto italiano) che si trovi in qualche modo ad affrontare problematiche di tipo contabile, manageriale, organizzative o di altro genere<sup>63</sup>.

Premesso ciò, nella letteratura angloamericana ci si riferisce solitamente al termine “*nonprofit organization*” per indicare un'organizzazione il cui fine non consiste nell'ottenimento di un profitto<sup>64</sup> per i membri dell'organizzazione stessa. Ad una prima lettura tale definizione può apparire in contrasto con quanto detto più sopra in merito alla differenza di significato dei termini “non-profit” e “nonprofit”, ponendo l'accento su ciò che l'organizzazione nonprofit non è, piuttosto che sulle sue caratteristiche peculiari.

In realtà la definizione riportata va inquadrata in uno schema di riferimento più ampio proprio delle teorie di management angloamericane. In tale ambito si suole distinguere tra organizzazioni *for-profit* e *nonprofit*. Le prime hanno come fine quello di produrre beni e servizi che possano essere ceduti sul mercato contro un corrispettivo monetario che consenta all'organizzazione di ottenere un profitto da distribuire ai detentori dei diritti patrimoniali relativi all'organizzazione. Le

---

<sup>63</sup> VIGANÒ R., *Le nonprofit americane e il concetto di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000, p. 257.

<sup>64</sup> ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003, p. 48.

organizzazioni nonprofit, invece, raccolgono risorse monetarie sia mediante la cessione di beni e servizi per l'ottenimento di un corrispettivo monetario, sia mediante altre fonti quali donazioni, quote di iscrizione, ecc. Manca in tal caso la ricerca di un surplus di risorse monetarie finalizzato alla remunerazione di coloro che hanno inserito potere d'acquisto nell'organizzazione, ma ciò non significa che le organizzazioni nonprofit non possano generare profitti.

In sostanza la distinzione tra organizzazioni *for-profit* e *nonprofit* si fonda non tanto sulle modalità di ottenimento delle risorse monetarie e finanziarie necessarie allo svolgimento dell'attività dell'organizzazione ma piuttosto nella "attitudine" con cui le risorse vengono impiegate<sup>65</sup>. La variabile motivazionale riveste, quindi, un ruolo fondamentale, in quanto un'organizzazione nonprofit si prefigge lo scopo di operare nell'ambito di una efficienza non solo economica ma anche e soprattutto sociale<sup>66</sup>.

La definizione di organizzazione nonprofit che emerge dall'esame della dottrina angloamericana pare difficilmente riconducibile nell'ambito dell'Economia Aziendale. La spiccata soggettività che caratterizza le organizzazioni nonprofit, così come qui definite, appare mal conciliarsi con i caratteri oggettivi propri del concetto di azienda.

Peraltro, anche in considerazione di una rivisitazione del concetto generale di azienda così come illustrata al paragrafo precedente, si ritiene che una definizione univoca di organizzazione nonprofit non sia imprescindibile al fine di valutare l'applicabilità o meno dei principi propri dell'economia aziendale. Un'organizzazione nonprofit può essere un'azienda o meno: questa appare essere l'unica classificazione assolutamente necessaria. Se un'organizzazione nonprofit presenta tutte i caratteri propri di un'azienda (sistematicità, durabilità, dinamicità, unitarietà, autonomia relativa) e l'attività da essa svolta mira all'ottenimento di una maggiore utilità rispetto ai fattori produttivi impiegati, tale organizzazione potrà ben essere definita azienda e ad essa saranno applicabili tutti i principi economico-aziendali relativi alla gestione, all'organizzazione e alla rilevazione.

La distinzione tra aziende *for-profit* e *nonprofit* non appare significativa in

---

<sup>65</sup> ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003, p. 49.

<sup>66</sup> BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, Franco Angeli, 2007, p. 3.

quanto la finalità di una qualsiasi azienda è unica e consiste nella creazione di utilità.

Peraltro, nell'universo delle organizzazioni aventi i caratteri d'azienda, è possibile individuare un insieme di aziende, con specifiche caratteristiche comuni, classificabili come "nonprofit". Generalmente tali caratteristiche comuni si riferiscono<sup>67</sup> a:

- la natura dell'attività svolta, che si concentra nei campi della salute, dell'assistenza sociale, dell'istruzione e della cultura;
- l'estensione e la natura dei destinatari. Sotto tale aspetto peraltro si rilevano significative sottoclassificazioni, in quanto ad organizzazioni che operano in un'area geografica ristretta o nei confronti di determinate categorie di individui, si contrappongono organizzazioni che operano su scala globale nei confronti di qualsiasi categoria di destinatari;
- l'inesistenza o comunque la non distribuibilità dei risultati reddituali positivi. Appurato che un'organizzazione nonprofit non si contraddistingue per l'assenza di un risultato economico positivo, appare peraltro comune a tutti i soggetti rientranti in tale tipologia di organizzazione il divieto assoluto di remunerare, sotto qualsiasi forma, il potere d'acquisto conferito a titolo di capitale di rischio;
- la non significatività del reddito d'esercizio. Generalmente per le organizzazioni nonprofit il reddito d'esercizio non rappresenta un valido indicatore dell'utilità creata, in considerazione del fatto che tendenzialmente i corrispettivi ottenuti per i beni ed i servizi prodotti e distribuiti non sono correlati all'utilità insita in tali beni e servizi;
- la natura privatistica e non pubblica. Sebbene tale principio non sia universalmente condiviso in dottrina, si ritiene che le organizzazioni nonprofit siano solamente quelle aventi natura privata in quanto differenti sono i principi applicabili al settore pubblico ed al settore privato;
- la presenza di lavoro volontario. Sebbene non si tratti di un carattere essenziale per identificare un'organizzazione come nonprofit, si rileva come nella realtà in buona parte di tali organizzazioni vi siano individui che prestano la propria opera o le proprie conoscenze senza richiedere una remunerazione.

---

<sup>67</sup> AIROLDI G., *Le aziende nonprofit: definizioni e classificazioni*, in in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno AIDEA), CLUEB, 1996, pp. 105 e ss.



In definitiva l'individuazione di una categoria di aziende "nonprofit" non indica una specie differente di aziende con specifici principi di gestione, organizzazione e rilevazione. Tali principi sono comuni a qualsiasi azienda. Peraltro una sottoclassificazione delle aziende può essere utile al fine di affrontare alcune problematiche che riguardano un insieme specifico di aziende aventi caratteri comuni.

In particolare, le aziende che si suole definire nonprofit si caratterizzano per l'assenza di un indicatore sintetico, qual è il reddito d'esercizio, atto ad esprimere l'utilità prodotta dalla gestione aziendale. Ciò non significa che le aziende nonprofit non producano utilità, ma comporta l'individuazione di strumenti di misurazione specifici per tale insieme di aziende.

## CAPITOLO II

### LE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT E LO SVILUPPO DEL TERZO SETTORE

**SOMMARIO: 2.1 Lo sviluppo del settore nonprofit in Italia – 2.2 Il principio di sussidiarietà – 2.3 Il finanziamento delle organizzazioni nonprofit – 2.4 Accountability nelle organizzazioni nonprofit**

#### **2.1 Lo sviluppo del settore nonprofit in Italia**

Il settore nonprofit in Italia è di sovente considerato una realtà di recente formazione, importata dai paesi anglosassoni. In realtà, un'attenta analisi della storia del nostro paese, evidenzia come il settore nonprofit italiano abbia radici antiche che risalgono all'epoca romana e medievale<sup>1</sup>.

La benevolenza e la passione per l'arte di Gaio Clinio Mecenate, furono così significative che già nei secoli successivi il nome Mecenate veniva comunemente utilizzato per indicare le persone che si adoperavano per la protezione e il sostentamento di artisti e letterati. Si trattava peraltro spesso di individui mossi più da ambizioni personali di fama e notorietà che dal desiderio di soddisfare i bisogni della società del tempo.

Per ritrovare organizzazioni in possesso dei requisiti di aziendaliità e con finalità nonprofit è necessario risalire sino al tardo medioevo quando, con la nascita delle prime università e delle prime associazioni religiose indirizzate alla cura dei poveri e dei malati, si rilevano i primi lineamenti di aziendaliità con riferimento ad organizzazioni il cui fine era quello di fornire assistenza ai bisognosi o di promuovere la cultura. L'origine della maggior parte delle organizzazioni in oggetto era di stampo religioso, sebbene non mancassero le istituzioni laiche. Il loro sviluppo

---

<sup>1</sup> COVA A., *La situazione italiana: una storia di nonprofit*, in (a cura di) VITTADINI G., *Il nonprofit dimezzato*, Egea, 1997, pp. 29-47.

proseguì nei secoli successivi, spesso passando sotto l'ingerenza di quella che iniziava ad essere la pubblica amministrazione per esserne completamente avvinte od uscirne in seguito. Tali organizzazioni nonprofit hanno quindi dispiegato la propria opera a partire dall'XI secolo e fino ai giorni nostri e ciò è potuto accadere grazie alle elargizioni ed ai lasciti da parte di nobili e ricchi benestanti<sup>2</sup>

Vi sono peraltro ulteriori organizzazioni nonprofit, sorte in epoca più recente (intorno all'inizio del XX secolo) al fine di soddisfare bisogni ed esigenze diverse rispetto alle precedenti<sup>3</sup>. In particolare, con l'inizio dello sviluppo industriale, anche in Italia iniziano a farsi sentire le esigenze dei lavoratori che, di fronte ad un sistema di welfare ancora inadeguato, cominciano ad organizzarsi volontariamente promuovendo la nascita di società di mutuo soccorso, cooperative di consumo e di produzione, associazioni politiche e sindacali. Di queste organizzazioni oggi non resta molto, se si escludono le associazioni sindacali. Ciò è dovuto, in parte alla predisposizione di un vasto sistema di welfare da parte dello Stato, ed in parte al profondo cambiamento che ha caratterizzato alcune di queste associazioni, come le cooperative, che oggi operano sul mercato al fine di offrire un adeguato ritorno economico ai propri soci.

Infine vi è una terza componente del settore nonprofit italiano le cui origini sono ancora più recenti, essendosi sviluppata dopo la seconda guerra mondiale e, in modo ancora più significativo, nell'ultimo ventennio del secolo scorso.

Si tratta di organizzazioni fondate sulla base di motivazioni solidaristiche e partecipative, il cui sviluppo è influenzato dal desiderio e dalla volontà dei propri membri di apportare un contributo in ambito sociale, civile, culturale ed economico. Tali organizzazioni hanno assunto le forme giuridiche più diverse: da strutture semplici come le associazioni, i comitati o i gruppi di volontariato, fino a strutture societarie complesse con migliaia di membri come le cooperative sociali.

Un discorso a parte meritano le fondazioni di origine bancaria, non tanto per l'influenza che hanno esercitato sulla società civile dalla loro istituzione avvenuta all'inizio degli anni Novanta, quanto per il potenziale intrinseco in tali organizzazioni che deriva dalla loro considerevole dotazione patrimoniale.

---

<sup>2</sup> BORZAGA C. e SANTUARI A., *L'evoluzione del terzo settore in Italia*, in (a cura di) MATA CENA A., *Aziende nonprofit. Scenari e strumenti per il terzo settore in Italia*, Egea, 1999, pp. 35 e ss.

<sup>3</sup> Una completa trattazione dell'evoluzione del settore nonprofit in Italia è stata elaborata da Berbetta e Maggio in: BARBETTA G.P. – MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008.

Le fondazioni bancarie nascono nel 1990 con le leggi Amato<sup>4</sup>, che individuano in esse il soggetto destinato a conferire l'azienda bancaria. Le fondazioni rappresentano la continuazione dell'attività di carattere sociale che svolgevano le Casse di risparmio e le Banche del monte insieme all'esercizio del credito<sup>5</sup>.

Le originarie Casse di risparmio, da cui le Fondazioni sono nate, sorsero agli inizi dell'Ottocento come istituti nei quali convivevano due anime: quella rivolta all'esercizio del credito e quella rivolta ad effettuare interventi di utilità sociale nei confronti delle comunità di riferimento. Negli anni Novanta, sotto la spinta esercitata dalla I e dalla II Direttiva europea in materia creditizia riguardanti la libertà di stabilimento e la despecializzazione bancaria, con la legge di delega n. 218 del 30 luglio 1990 (legge "Amato") e relativi decreti applicativi, le Casse di risparmio, così come le Banche dei monti di credito su pegno, sono state oggetto di una profonda e radicale trasformazione che ha portato alla separazione dell'attività creditizia da quella filantropica. Quella creditizia è stata conferita alle Casse di risparmio e alle Banche del monte divenute ormai entrambe delle Società per azioni, ossia società commerciali private disciplinate dal Codice civile e dalle norme in materia bancaria, analogamente alle altre banche operanti nel settore del credito; mentre le finalità di interesse civile nelle attività culturali e filantropiche sono diventate proprie delle Fondazioni.

## **2.2 Il principio di sussidiarietà**

Nei paragrafi precedenti si è più volte sottolineato come lo sviluppo del settore nonprofit in Italia sia legato, nel bene e nel male, all'evoluzione del sistema di welfare state.

Nel corso del secolo scorso lo Stato ha provveduto a farsi carico della maggior parte dei bisogni sociali percepiti come essenziali dalla società civile. Alcuni di questi hanno rappresentato una fondamentale conquista sociale: l'assistenza sanitaria, l'istruzione pubblica, il sistema pensionistico, le assicurazioni contro la malattia e l'invalidità. Il soddisfacimento di tali bisogni, prima della creazione di un adeguato sistema di welfare da parte dello stato, era in parte

---

<sup>4</sup> Ci si riferisce alla Legge n. 218 del 1990 e al D.Lgs. n. 356 del 1990.

<sup>5</sup> Informazioni disponibili sul sito internet: [www.acri.it](http://www.acri.it).

perseguito da organizzazioni nonprofit la cui natura era principalmente di matrice religiosa. Con la predisposizione di un vasto sistema assistenziale, una parte significativa di queste organizzazioni venne ricondotta all'interno della sfera pubblica, cosicché l'importanza delle organizzazioni nonprofit operanti nell'ambito sociale si ridusse notevolmente.

Negli ultimi decenni la tendenza sembra essersi invertita a causa della profonda crisi della finanza pubblica che ha reso economicamente insostenibili i tradizionali modelli di "stato sociale". In tale contesto il settore nonprofit rappresenta un area di collegamento tra società e Stato, in grado di soddisfare le esigenze ed i bisogni espressi dai cittadini che lo Stato non riesce più a fornire con un adeguato livello di qualità.

L'elemento qualitativo appare determinante in tale contesto. In molti casi, infatti, lo Stato continua a prestare direttamente alcuni servizi assistenziali, ma con un livello qualitativo che è reputato non più soddisfacente dagli utenti. Un esempio emblematico di tale deterioramento qualitativo è rappresentato dai servizi sanitari offerti dal settore pubblico, dove sempre più spesso i tempi di attesa e la qualità delle prestazioni fornite sono ritenute insoddisfacenti da parte dei cittadini, i quali preferiscono rivolgersi a strutture private, sebbene a fronte di costi superiori, pur di ottenere prestazioni qualitativamente adeguate ed in tempi più rapidi.

È probabilmente proprio l'ambito della sanità quello in cui si evidenzia maggiormente la capacità delle organizzazioni nonprofit di porsi quale collegamento tra il settore pubblico ed i cittadini. Sempre più spesso si assiste, infatti, alla devoluzione da parte dello Stato e degli enti pubblici territoriali nei confronti di enti nonprofit di alcune fondamentali funzioni legate alla sanità pubblica. Si pensi, ad esempio, all'ambito della cura degli anziani, dove ormai operano per la maggior parte case di cura gestite da organizzazioni nonprofit.

Questo processo di graduale devoluzione di alcune competenze dello Stato riguardanti il sistema di welfare nei confronti di soggetti privati, si fonda sul principio di sussidiarietà.

Si tratta di un concetto che ha trovato una prima definizione nell'ambito della Dottrina Sociale della Chiesa Cattolica. Formalmente il principio di sussidiarietà è stato enunciato per la prima volta in modo estremamente sintetico da papa Pio XI

nell'enciclica "Quadragesimo anno" del 1931<sup>6</sup>. In base a tale principio, le società di ordine superiore devono porsi in atteggiamento di aiuto verso quelle di ordine inferiore e verso i singoli individui, in modo che questi possano svilupparsi e offrire il proprio apporto alla società intera. Il principio di sussidiarietà si pone quindi in contrasto con forme di accentramento, di burocratizzazione, di assistenzialismo, di presenza ingiustificata ed eccessiva dello Stato e dell'apparato pubblico<sup>7</sup>. Esso promuove la valorizzazione delle associazioni e delle organizzazioni intermedie, incoraggia l'iniziativa privata in modo tale che ogni organismo sociale rimanga a servizio, con le proprie peculiarità, del bene comune.

Il principio di sussidiarietà è stato recentemente riconosciuto come principio costituzionale. Con le modifiche apportate dalla Legge Costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, all'art. 118 della Costituzione, il principio di sussidiarietà risulta ora definito giuridicamente nelle due accezioni di sussidiarietà verticale e orizzontale.

Il secondo comma dell'art. 118 si riferisce al principio di sussidiarietà verticale, disponendo che: *"I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze"*. Ai livelli superiori di governo sono quindi destinate solamente funzioni che il livello locale non è in condizioni di fare o che non sono di sua stretta competenza<sup>8</sup>.

Lo stesso art. 118, al comma 4, prevede che: *"Stato, regioni, città metropolitane, province e comuni riconoscono e favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale"*. L'enunciato qui riportato, si riferisce al principio di sussidiarietà orizzontale, in base al quale ciascun soggetto locale è chiamato a "sussidiare" l'intervento degli altri. In buona sostanza gli enti pubblici devono favorire ed incoraggiare lo sviluppo degli enti privati che svolgono attività di utilità pubblica o sociale, senza peraltro escludere la possibilità di intervento diretto da parte del potere pubblico<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> QUADRO CURZIO A. – MERZONI G., *Non Profit e sussidiarietà. Il terzo settore tra servizi alla comunità e alla persona*, Franco Angeli, 2002, pp. 11-12.

<sup>7</sup> FERLITO C., *Le Fondazioni Bancarie e il principio di sussidiarietà: alcune riflessioni*, La Società, 2008, n. 2, pp. 250 e ss.

<sup>8</sup> Intervento introduttivo di Guzzetti G. alla V giornata della fondazione in *Sussidiarietà, sviluppo e corpi intermedi della società. Atti Tavola Rotonda – 4 maggio 2005*, supplemento a "Il Risparmio", 2005, n. 3.

<sup>9</sup> DE CARLI P., *La disciplina giuridica del terzo settore e il principio di sussidiarietà*, in QUADRO

Il riconoscimento del principio di sussidiarietà quale principio di ordine costituzionale, rappresenta un forte segnale politico in relazione al ruolo attribuito al settore nonprofit nel prossimo futuro. Se nei prossimi anni continuerà il processo di smantellamento del sistema di welfare state, con una progressiva privatizzazione di alcuni servizi pubblici, l'affidamento dell'erogazione di servizi sociali al settore nonprofit rappresenterà una necessità per le amministrazioni pubbliche e non una mera scelta.

Affinché ciò avvenga è necessario in primo luogo che le organizzazioni nonprofit possano contare su adeguate risorse finanziarie. In alcuni casi, queste risorse possono essere ottenute mediante la fornitura di beni e servizi con l'applicazione di un prezzo di vendita. In altri casi, soprattutto nell'ambito dei servizi sociali, non vi è alcuna possibilità di ottenere risorse monetarie dai singoli utenti e si rende quindi necessario il reperimento di risorse finanziarie da terzi. Finora il ruolo di finanziatore esterno è stato svolto per la maggior parte dallo Stato, il quale, in sostanza, ha operato come appaltatore di servizi pubblici e sociali nei confronti di organizzazioni nonprofit, riconoscendo un corrispettivo monetario in funzione di parametri prestabiliti.

Nel prossimo futuro, se rimane auspicabile una sempre maggior "privatizzazione" dei servizi pubblici e sociali, non appare sostenibile il ruolo dello Stato quale unico, o comunque principale, finanziatore. In tal senso è necessario un maggior coinvolgimento dei cittadini, delle imprese e di organizzazioni nonprofit con significative dotazioni finanziarie (ci si riferisce in particolare alle fondazioni).

Tale processo pone peraltro significative questioni in tema sia di governance che di accountability per le organizzazioni nonprofit che beneficiano di donazioni da parte di soggetti privati o di trasferimenti da parte dello Stato. In particolare, i donatori, siano essi soggetti privati o pubblici, pongono sempre maggiore attenzione alla destinazione dei fondi a disposizione, richiedendo sempre più trasparenza e chiarezza nell'utilizzo dei fondi stessi<sup>10</sup>. Ciò comporta la necessità di poter utilizzare strumenti atti a misurare l'efficacia e l'efficienza delle organizzazioni nonprofit e a comparare i risultati ottenuti. La misurazione dei risultati ottenuti rappresenta una

---

CURZIO A. – MERZONI G., *Non Profit e sussidiarietà. Il terzo settore tra servizi alla comunità e alla persona*, Franco Angeli, 2002, p. 44.

<sup>10</sup> MELANDRI V., *Materiali per un corso di fund raising*, Dupress, 2004, p. 276.

delle principali questioni che si pongono per le organizzazioni nonprofit. Nel quarto capitolo si analizzeranno gli strumenti attualmente disponibili a tale scopo al fine di individuare quelli più adatti a rappresentare l'utilità prodotta dalle organizzazioni nonprofit.

### **2.3 Il finanziamento delle organizzazioni nonprofit**

Comunemente si è portati a pensare che la principale fonte di finanziamento per le organizzazioni nonprofit sia rappresentata da donazioni effettuate da soggetti privati e da trasferimenti da parte di enti pubblici. Dai dati raccolti dall'ISTAT, nel primo censimento delle organizzazioni nonprofit in Italia<sup>11</sup>, e riportati nelle tabelle alle pagine seguenti, emerge una realtà ben diversa. I dati si riferiscono all'anno 1999, quindi risentono di una certa "anzianità", ma possono comunque fornire un'immagine indicativa della natura e della composizione delle fonti di finanziamento delle organizzazioni nonprofit suddivise per aree di attività.

In particolare si evidenzia come il peso delle donazioni da parte di soggetti privati sia quasi insignificante (3,27%), soprattutto se paragonato alle entrate derivanti dalla vendita di beni e servizi (26,37%). Si deve inoltre tener conto che i dati sono influenzati in modo rilevante da alcuni settori di attività, come le organizzazioni operanti nell'ambito del culto religioso, escludendo i quali l'incidenza delle donazioni da parte di privati diminuisce ulteriormente.

Dal punto di vista delle fonti di finanziamento le organizzazioni nonprofit possono essere distinte in due grandi raggruppamenti: da una parte vi sono le organizzazioni la cui natura è usualmente definita "redistributiva"<sup>12</sup>, in quanto si caratterizzano per la fornitura gratuita di beni e servizi a soggetti che non sono in grado di offrire un corrispettivo. Tali organizzazioni si configurano come vere e proprie aziende di erogazione e si finanziano prevalentemente attraverso donazioni di privati o trasferimenti da parte del settore pubblico. Si tratta quindi di organizzazioni che mirano a soddisfare i bisogni della comunità di riferimento, operando in modo simile a strumenti di redistribuzione di reddito e di ricchezza, al di fuori delle logiche di mercato. Il sostentamento e la crescita di queste organizzazioni è legata alla loro

---

<sup>11</sup> Ci si riferisce alla pubblicazione: *Istituzioni nonprofit in Italia - i risultati della prima rilevazione censuaria*, consultabile sul sito web dell'Istat ([www.istat.it](http://www.istat.it)).

<sup>12</sup> BARBETTA G., *Il settore nonprofit italiano*, il Mulino, 2000, pp. 97 e ss.



capacità di attrarre sempre nuovo potere d'acquisto.

A tal fine il legislatore è intervenuto introducendo la possibilità per le persone fisiche di devolvere il cinque per mille delle imposte dovute ad organizzazioni nonprofit che operino nei settori specificatamente individuati dalla normativa in materia. Tale meccanismo è stato introdotto per la prima volta, in via sperimentale, con la Legge Finanziaria 2006 con riferimento all'anno 2005 ed è stato successivamente prorogato per gli anni successivi<sup>13</sup>.

Si tratta di un importante strumento per lo sviluppo del settore nonprofit, in quanto, oltre a prevedere un'ulteriore fonte di finanziamento per le organizzazioni nonprofit, rappresenta un esempio di sussidiarietà fiscale<sup>14</sup>. Attraverso il meccanismo del cinque per mille, i contribuenti hanno la facoltà di decidere la destinazione di parte delle risorse con cui contribuiscono alle "spese pubbliche", a differenza dell'usuale processo per cui è unicamente il Parlamento a decidere e modalità di impiego del gettito fiscale.

Si osserva peraltro come a cinque anni di distanza dall'introduzione del meccanismo del cinque per mille, non vi sia ancora una normativa definitiva a riguardo. Il cinque per mille, infatti, è stato finora prorogato di anno in anno con apposite disposizioni contenute nelle Leggi Finanziarie. In tal senso, si evidenzia come il testo della Finanziaria 2011 in discussione in Parlamento, preveda una riduzione del tetto di spesa per il cinque per mille da 400 a 100 milioni di euro.

È evidente che un tale strumento, senza la necessaria stabilità (essenziale affinché le organizzazioni nonprofit possano farvi affidamento) e in assenza di risorse adeguate, risulta pressoché inutile e inadatto a conseguire i fini per cui fu originariamente pensato.

---

<sup>13</sup> Le norme relative al cosiddetto "5 per mille" sono state introdotte dai commi 337-342 dell'art. 1, Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006). La disciplina è stata poi prorogata con alcune modifiche: per il 2007 dai commi 1234-1237 dell'art. 3, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007); per il 2008 dai commi 5-11 dell'art. 3, Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008); per il 2009 dai commi 1-4 dell'art. 63-bis, D.L. 25 giugno 2008, n. 112; per il 2010 dal DPCM 23 aprile 2010.

<sup>14</sup> ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale*, Guerrini e Associati, 2005.

Tavola 1 - Entrate per fonte, settore e classe di attività prevalente (in migliaia di euro)

	ENTRATE DI FONTE PUBBLICA				ENTRATE DI FONTE PRIVATA			
	Sussidi e contributi a titolo gratuito da istituzioni e/o enti pubblici nazionali e internazionali	Ricavi per contratti e/o convenzioni con enti e/o istituzioni pubbliche nazionali e internazionali	Contributi degli aderenti (quote sociali)	Ricavi derivanti da vendita di beni e servizi	Donazioni, offerte e lasciti testamentari	Redditi finanziari e patrimoniali	Altre entrate di fonte privata	Totale
ATTIVITÀ PREVALENTE								
Cultura, sport e ricreazione	1.169.052	442.336	1.595.295	1.766.141	155.802	476.101	963.679	6.568.406
Istruzione e ricerca	718.982	1.226.290	408.404	1.804.793	124.406	168.983	642.574	5.094.432
Sanità	90.622	4.917.990	296.875	1.202.571	158.607	108.086	327.736	7.102.487
Assistenza sociale	428.770	2.767.000	630.417	2.237.010	341.241	577.215	574.833	7.556.486
Ambiente	28.588	44.284	49.048	26.816	7.629	6.960	13.418	176.743
Sviluppo economico e coesione sociale	219.716	541.223	158.789	295.501	14.466	144.673	95.519	1.469.887
Tutela dei diritti e attività politica	201.697	68.901	371.407	135.655	49.267	37.389	144.083	1.008.399
Filantropia e promozione del volontariato	9.593	3.150	46.100	7.770	15.800	571.841	122.724	776.978
Cooperazione e solidarietà internazionale	61.176	88.533	26.552	33.508	152.808	10.546	60.639	433.762
Religione	57.970	46.521	73.960	102.210	205.254	174.469	181.668	842.052
Relazioni sindacali e rappresentanza di interessi	223.617	163.062	2.586.413	782.385	4.371	94.151	333.702	4.187.701
Altre attività	16.267	83.007	47.271	1.562.782	6.954	684.517	143.580	2.544.378
TOTALE	3.226.050	10.392.297	6.290.531	9.957.142	1.236.605	3.054.931	3.604.155	37.761.711

Tavola 2 - Entrate per fonte, settore e classe di attività prevalente (in percentuale)

	ENTRATE DI FONTE PUBBLICA				ENTRATE DI FONTE PRIVATA			
	Sussidi e contributi a titolo gratuito da istituzioni e/o enti pubblici nazionali e internazionali	Ricavi per contratti e/o convenzioni con enti e/o istituzioni pubbliche nazionali e internazionali	Contributi degli aderenti (quote sociali)	Ricavi derivanti da vendita di beni e servizi	Donazioni, offerte e lasciti testamentari	Redditi finanziari e patrimoniali	Altre entrate di fonte privata	Totale
ATTIVITÀ PREVALENTE								
Cultura, sport e ricreazione	17,80%	6,73%	24,29%	26,89%	2,37%	7,25%	14,67%	100,00%
Istruzione e ricerca	14,11%	24,07%	8,02%	35,43%	2,44%	3,32%	12,61%	100,00%
Sanità	1,28%	69,24%	4,18%	16,93%	2,23%	1,52%	4,61%	100,00%
Assistenza sociale	5,67%	36,62%	8,34%	29,60%	4,52%	7,64%	7,61%	100,00%
Ambiente	16,17%	25,06%	27,75%	15,17%	4,32%	3,94%	7,59%	100,00%
Sviluppo economico e coesione sociale	14,95%	36,82%	10,80%	20,10%	0,98%	9,84%	6,50%	100,00%
Tutela dei diritti e attività politica	20,00%	6,83%	36,83%	13,45%	4,89%	3,71%	14,29%	100,00%
Filantropia e promozione del volontariato	1,23%	0,41%	5,93%	1,00%	2,03%	73,60%	15,80%	100,00%
Cooperazione e solidarietà internazionale	14,10%	20,41%	6,12%	7,72%	35,23%	2,43%	13,98%	100,00%
Religione	6,88%	5,52%	8,78%	12,14%	24,38%	20,72%	21,57%	100,00%
Relazioni sindacali e rappresentanza di interessi	5,34%	3,89%	61,76%	18,68%	0,10%	2,25%	7,97%	100,00%
Altre attività	0,64%	3,26%	1,86%	61,42%	0,27%	26,90%	5,64%	100,00%
TOTALE	8,54%	27,52%	16,66%	26,37%	3,27%	8,09%	9,54%	100,00%

Il secondo gruppo di organizzazioni nonprofit pur perseguendo sempre obiettivi di utilità sociale, svolge la propria attività offrendo sul mercato beni e servizi contro il riconoscimento di un prezzo, che può anche differire da quello comunemente praticato sul mercato per beni e servizi simili, ma costituisce comunque una remunerazione per i beni e servizi ceduti. Si tratta quindi di organizzazioni le cui caratteristiche si avvicinano molto a quelle delle imprese, in quanto il collocamento dei propri prodotti sul mercato avviene dietro il riconoscimento di un corrispettivo monetario.

Lo sviluppo di tali organizzazioni dipende quindi prevalentemente dalla capacità di competere sul mercato, offrendo beni e servizi qualitativamente soddisfacenti ad un prezzo adeguato; esse possono raggiungere anche dimensioni significative, basti pensare ad alcune fondazioni operanti nel campo medico o artistico, per le quali i ricavi provenienti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi raggiungono importi significativi.

La distinzione qui operata non è nella realtà così netta; vi sono infatti numerose organizzazioni nonprofit che, nate come enti con finalità redistributive, in seguito all'aumentare della domanda nel proprio settore di attività e grazie alla professionalità acquisita, hanno iniziato a svolgere attività di vendita di beni e servizi, assumendo strutture organizzative più stabili sempre più simili a quelle di imprese tradizionali<sup>15</sup>.

In ogni caso, per la quasi totalità dei soggetti operanti nell'ambito del nonprofit una parte significativa delle entrate deriva dal settore pubblico (nel 1999 la percentuale si attestava al 36%). Peraltro, se in passato l'attività di promozione e di stimolo allo sviluppo del settore nonprofit è stata gestita dalle pubbliche amministrazioni mediante contributi a fondo perduto senza alcuna contropartita, negli ultimi anni si è assistito ad un cambiamento nelle politiche di gestione della spesa pubblica. In particolare, in un numero sempre maggiore di casi, i fondi pubblici sono trasferiti alle organizzazioni nonprofit in correlazione ai beni e servizi da queste forniti alla collettività. Tali trasferimenti sono solitamente regolati da accordi e convenzioni che stabiliscono i parametri da impiegare al fine di determinare l'ammontare dei fondi spettanti e, dai dati disponibili (illustrati nella Tavola n. 1),

---

<sup>15</sup> BARBETTA G.P. – MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008.

rappresentano ormai il 76% del totale dei fondi trasferiti dallo Stato al settore nonprofit.

Ciononostante si è già detto come il ruolo dello Stato quale principale finanziatore del settore nonprofit non sia più a lungo sostenibile a causa della crisi della finanza pubblica. Si pone quindi il problema di come “sostituire” le entrate di matrice pubblica con altre fonti finanziarie.

In primo luogo, come sottolineato poco sopra, molte organizzazioni nonprofit stanno affrontando un processo di cambiamento, dotandosi di strutture organizzative più complesse, basate sempre più sul lavoro di personale dipendente piuttosto che su quello di volontari (che rimane comunque una caratteristica fondamentale di molti settori del nonprofit) e ciò al fine di competere sui mercati con le aziende tradizionali offrendo beni e servizi che possano essere ceduti per l’ottenimento di nuovi mezzi monetari.

Ma vi sono settori del nonprofit per i quali non è possibile immaginare di poter cedere i beni e servizi ad un prezzo che sia correlato all’utilità insita in tali beni e servizi; ciò in quanto gli eventuali acquirenti non sono in grado di corrispondere tale prezzo. L’esempio tipico di tale fattispecie è costituito dalle organizzazioni che operano nell’ambito dell’assistenza sociale.

In tali settori particolarmente, ma in parte per tutti i settori in cui operano le organizzazioni nonprofit, risulta quindi di fondamentale importanza incentivare e favorire le donazioni da parte di soggetti privati, siano essi cittadini, imprese o enti di altro genere, nei confronti delle organizzazioni nonprofit.

La scarsa incidenza delle donazioni sul totale delle entrate degli enti nonprofit non deriva da un ammontare particolarmente rilevante delle entrate complessive, ma piuttosto dalla limitatezza delle donazioni stesse. In tal senso risulta significativo il confronto con i valori delle donazioni effettuate negli Stati Uniti da soggetti privati nei confronti di organizzazioni nonprofit: se infatti dalla tavola 2, sopra riportata, risulta un ammontare di donazioni nel 1999 pari a circa 1,2 miliardi di euro per la realtà italiana, le donazioni per il medesimo anno registrate negli Stati Uniti ammontavano a circa 190 miliardi di dollari<sup>16</sup> e hanno raggiunto l’importo massimo di 314 miliardi di dollari nel 2007 per poi scendere a 308 miliardi nel corso del

---

<sup>16</sup> CICONTE B.L. – JACOM J.G., *Fundraising basics. A complete guide*, Jones and Bartlett Publishers, 2004, p. 3.

2008<sup>17</sup>. Il confronto di tali valori è piuttosto eloquente, anche considerando le differenti dimensioni economiche dei due paesi, le donazioni effettuate negli Stati Uniti nel corso del 1999 superavano di ben 158 volte quelle registrate in Italia.

Tale carenza di donazioni da parte di soggetti privati nei confronti di organizzazioni nonprofit è dovuta a diversi fattori<sup>18</sup>: una scarsa propensione dei cittadini a effettuare donazioni significative nei confronti di organizzazioni nonprofit; la presenza della Chiesa Cattolica che ha tradizionalmente attratto un ammontare ingente di risorse; una diffusa mancanza di professionalità nell'ambito delle attività di "fund raising"; la generale mancanza di trasparenza nella gestione delle donazioni ricevute ed infine una legislazione poco incentivante soprattutto dal punto di vista fiscale.

In tal senso è stato proprio il sistema pubblico che nel corso del secolo scorso ha ostacolato in molti settori lo sviluppo delle organizzazioni nonprofit, preferendo gestire direttamente le attività inerenti l'ambito sanitario, medico ed educativo. Negli ultimi anni peraltro la tendenza pare essersi capovolta: lo Stato si trova a dover fare marcia indietro e favorire l'entrata di operatori privati nei settori in oggetto agevolandone lo sviluppo. A tal fine, l'importanza della leva fiscale nello stimolare lo sviluppo delle organizzazioni nonprofit appare fondamentale anche alla luce delle esperienze registrate in altri paesi<sup>19</sup>.

Negli ultimi anni il legislatore fiscale ha introdotto alcune norme che prevedono deduzioni e detrazioni per le liberalità erogate da singoli cittadini o da imprese nei confronti di organizzazioni nonprofit. Come già detto sopra, particolarmente significativa in tal senso risulta l'introduzione con la Legge Finanziaria 2006 del c.d. "5 per mille"<sup>20</sup> che consente di devolvere una quota pari al 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a finalità di:

---

<sup>17</sup> Dati forniti dalla pubblicazione "*Giving Usa 2009*" edita dalla Giving USA Foundation che annualmente pubblica tale report relativamente al settore nonprofit statunitense.

<sup>18</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, pp. 96 e ss.

<sup>19</sup> Negli Stati Uniti sin dalla prima legge fiscale del 1909 (Corporation Tax Act of 1909) è prevista l'esenzione del pagamento di imposte per ogni società e associazione costituita e operante solamente per scopi religiosi, caritatevoli o educativi, che non preveda la distribuzione di utili sotto forma di dividendi o altri benefici. È inoltre prevista la possibilità per donatori, siano essi privati cittadini o società commerciali, di dedurre dal reddito l'importo delle donazioni effettuate nei confronti delle organizzazioni nonprofit individuate dal legislatore americano. In tal senso si veda FREMONT-SMITH M.R., *Governing Nonprofit Organizations*, The Belknap Press of Harvard University Press, 2004, pp. 238 e ss.

<sup>20</sup> Comma 337, art. 1, Legge 266/2005.

*“a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;*

*b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università';*

*c) finanziamento della ricerca sanitaria;*

*d) attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;*

*e) sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge (lettera aggiunta successivamente).”*

La norma, introdotta inizialmente in via sperimentale per l'esercizio 2006, è stata successivamente prorogata e riproposta anche per gli esercizi successivi. Tuttavia il legislatore non si è dimostrato particolarmente lungimirante ponendo un tetto alle risorse destinabili alle associazioni menzionate dalla norma sopra riportata: 250 milioni per l'anno 2006 e 400 milioni per gli anni successivi.

## **2.4 Accountability nelle organizzazioni nonprofit**

Il crescente bisogno di risorse finanziarie da parte delle organizzazioni nonprofit, al fine di conseguire gli obiettivi di utilità sociale che sono loro propri, comporta una più attenta selezione da parte dei donanti delle organizzazioni e dei programmi da finanziare.

Uno dei principali aspetti da tenere in considerazione al fine di incentivare le donazioni nei confronti del settore nonprofit, sia da parte di soggetti privati, sia da parte del settore pubblico, risiede nella necessità di perseguire una maggiore trasparenza nella gestione dei finanziamenti ricevuti. Qualsiasi soggetto donante, a prescindere dall'ammontare di risorse a sua disposizione, si trova a dover scegliere come impiegare tali risorse. Prescindendo da qualsiasi motivazione di tipo non economico, egli indirizzerà le proprie risorse verso quelle organizzazioni che abbiano dato prova di impiegare nel miglior modo possibile le risorse ricevute. A volte, infatti, il donante è completamente disincentivato a devolvere in beneficenza una

parte (spesso irrilevante) dei propri risparmi in quanto impossibilitato a conoscere l'utilizzo della propria donazione.

In tal senso è ancora l'esperienza americana a fungere da termine di paragone: la quasi totalità delle organizzazioni nonprofit di maggiori dimensioni operanti negli Stati Uniti predispone report annuali, spesso anche semestrali o trimestrali, con dettagliati resoconti delle risorse raccolte e del loro impiego passato e futuro. Così facendo si offre al donante un'idea più chiara dell'utilizzo che verrà fatto delle risorse eventualmente devolute all'organizzazione nonprofit. Sempre nell'ambito statunitense, esistono organizzazioni nonprofit, come Guidestar e Charity Navigator (di cui si tratterà ampiamente nel V capitolo), la cui attività consiste nel rilevare e comparare le performance delle diverse organizzazioni nonprofit elaborando appositi indici. Tale informazioni sono solitamente disponibili al pubblico liberamente o per corrispettivi di modico valore.

La trasparenza nell'utilizzo delle risorse ricevute, sebbene rappresenti la forma di accountability più diffusa ed intuitiva<sup>21</sup>, non esprime in modo completo ed esaustivo il significato del termine "accountability". Si tratta infatti di un concetto più generale, che, in prima approssimazione, può essere ricondotto all'obbligo di render conto da parte di un soggetto o di un istituto in relazione alle responsabilità ad esso conferite<sup>22</sup>. Si tratta peraltro di un concetto che muta nel tempo e nello spazio e per tale motivo risulta difficile fornirne una definizione valida in ogni ambito ed in ogni tempo<sup>23</sup>.

Le diverse definizioni del termine accountability proposte della dottrina<sup>24</sup>,

---

<sup>21</sup> Come rileva Melandri: *"Il termine accountability è ormai entrato, a pieno titolo, nel linguaggio del terzo millennio, ed è spesso usato come sinonimo di trasparenza, rendicontabilità, chiarezza, consapevolezza del management, moralità del soggetto economico, resa di conto, e persino "resa dei conti". Altre volte è usato, per la verità in modo improprio, come sinonimo della parola fiducia, del concetto di bilancio sociale, o del concetto di responsabilizzazione della dirigenza. Altri, specie nell'ambito del fund raising, identificano la parola accountability con il concetto, tipicamente anglosassone, di "amministrazione etica del patrimonio"*". MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 99.

<sup>22</sup> CUTT J. – MURRAY V., *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations*, Routledge, 2000, p. 1.

<sup>23</sup> WEBER E.P., *The Question of Accountability in Historical Perspective: From Jackson to Contemporary Grassroots Ecosystem Management*, in *Administration and Society*, 1999, vol. 31, n. 4, p. 453.

<sup>24</sup> Edwards e Hulme definiscono l'accountability come *"il mezzo attraverso cui individui e organizzazioni relazionano di fronte a una o più autorità riconosciute rendendosi responsabili delle loro azioni"*. EDWARDS M. – HULME D., *Too close for comfort? the impact of official aid on nongovernmental organizations*, in *World Development*, 1996, vol. 24, n. 6, p. 967. Fox e Brown,



sebbene non univoche, hanno quale denominatore comune il concetto di responsabilità, che peraltro può essere esaminato con ottiche diverse. La responsabilità può avere infatti natura esogena, in quanto conseguenza di controlli imposti, in modo più o meno esplicito, dall'esterno; ma può essere anche una reazione interna da parte di un soggetto o di un'organizzazione, nel momento in cui si percepisce la necessità di operare in modo responsabile al fine di preservare la fede altrui e conservare la propria buona reputazione. Nelle organizzazioni nonprofit l'accountability "interna" assume particolare rilievo in considerazione della valenza assunta dalla mission sociale. Il raggiungimento delle finalità per cui l'organizzazione è stata costituita rappresenta un vincolo gestionale ben più forte della soddisfazione degli obiettivi dei donanti. È infatti possibile che un'organizzazione si trovi a dover scegliere se accettare una donazione di ammontare significativo collegata alla richiesta da parte del donante di modificare gli obiettivi strategici dell'organizzazione oppure mantenere inalterate le proprie finalità. Nella pratica ogni organizzazione dovrà trovare un proprio equilibrio al fine di ottenere le risorse necessarie al raggiungimento dei propri scopi senza snaturare la propria mission.

Le organizzazioni nonprofit hanno peraltro iniziato solo recentemente a confrontarsi con il concetto di accountability. La presenza del vincolo della non distribuzione degli utili e il fatto di operare prevalentemente in settori legati a problematiche sociali hanno spesso giustificato l'operato di tali organizzazioni a prescindere dai risultati effettivamente raggiunti. Le motivazioni non sono peraltro sufficienti a garantire un impiego efficace ed efficiente delle risorse. Come chiarito

---

nell'ambito di uno studio in merito all'accountability finanziato dalla Banca Mondiale, la definiscono come *"il processo che consiste nell'attribuire ai vari attori le responsabilità delle loro azioni"*. FOX J. – BROWN L.D., *The Struggle for Accountability*, The MIT Press, 1998, p. 12. Vi sono poi definizioni che evidenziano come l'accountability abbia differenti dimensioni: secondo Cornwall, Lucas e Pasteur, l'accountability consiste sia nell'essere responsabili nei confronti di altri, sia nel prendersi le proprie responsabilità. In quest'ottica l'accountability non è solamente una reazione nei confronti dell'attività di controllo svolta da terzi, ma è anche una presa di posizione attiva, volta a garantire che la fiducia del pubblico sia ben riposta. CORNWALL A. – LUCAS H. – PASTEUR K., *Introduction: Accountability through Participation: Developing Workable Partnership Models in the Health Sector*, in IDS Bulletin, 2000, vol. 31, n. 1, p. 3. Kearns aggiunge un'ulteriore dimensione al concetto di accountability, proponendo un'analisi *"secondo tre dimensioni: l'autorità nei confronti di cui le organizzazioni e gli individui sono 'avvountable'; gli indicatori delle performance ... in base a cui le organizzazioni sono 'accountable'; e le reazioni che l'accountability suscita all'interno dell'organizzazione nonprofit"*. KEARNS P.K., *Managing for Accountability: Preserving the Public Trust in Public and Nonprofit Organizations*, Jossey-Bass, 1996, p. 43.

nel capitolo precedente, la finalità ultima di qualsiasi organizzazione nonprofit, come di qualsiasi altra azienda, consiste nella massimizzazione dell'utilità prodotta in relazione ai fini istituzionali. La responsabilità dell'organizzazione consiste quindi nell'utilizzare le risorse a disposizione al fine di massimizzare l'utilità prodotta.

Si pone peraltro il problema di misurare tale utilità prodotta. Come si vedrà nei capitoli seguenti, la misurazione dei risultati per le aziende *for profit* si basa sui dati reddituali i quali esprimono in modo ragionevole l'utilità prodotta. Per le aziende nonprofit peraltro i dati reddituali non rappresentano una misura significativa dell'utilità prodotta, dal momento che i beni e servizi prodotti sono solitamente ceduti senza il riconoscimento di un prezzo dalla controparte o comunque per un prezzo che non rappresenta l'utilità dei beni e servizi ceduti.

## **CAPITOLO III**

### **PRINCIPALI ASSETTI ISTITUZIONALI DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT**

**SOMMARIO: 3.1 Principali norme giuridiche riguardanti il settore nonprofit – 3.2 Associazioni riconosciute – 3.3 Associazioni non riconosciute – 3.4 Fondazioni – 3.5 Comitati – 3.6 Le Organizzazioni non governative (ONG) – 3.7 Le organizzazioni di volontariato – 3.8 Cooperative sociali – 3.9 L'impresa sociale**

#### **3.1 Principali norme giuridiche riguardanti il settore nonprofit**

Nel primo capitolo è stata proposta una classificazione economico-aziendale delle organizzazioni nonprofit, evidenziando come nella realtà non sia possibile ricondurre tali organizzazioni in modo univoco né tra le imprese, né tra le aziende di erogazione. La natura economica di un'organizzazione nonprofit deve, quindi, essere esaminata nel caso concreto, con particolare riferimento alle diverse modalità di svolgimento del ciclo di gestione.

Nell'esaminare la natura economico-aziendale di un'organizzazione nonprofit, appare essenziale tenere in considerazione anche la forma giuridica assunta dall'organizzazione. Questa, infatti, influisce sulle modalità di amministrazione dell'organizzazione, sulle attività esercitabili, sulle responsabilità giuridiche dei soggetti che compongono soggetto economico.

In questo capitolo ci si propone quindi di illustrare le principali forme giuridiche a disposizione delle organizzazioni nonprofit, delineandone le caratteristiche essenziali sia sotto l'aspetto giuridico, sia sotto quello economico. In particolare si cercherà di evidenziare come le norme giuridiche influenzino la natura economica delle organizzazioni, sotto l'aspetto della gestione, dell'organizzazione e

della rendicontazione. Tale ultimo aspetto, considerata la rilevanza delle modalità di rendicontazione ai fini del presente lavoro, sarà trattato separatamente nel capitolo successivo relativo alle modalità e agli strumenti finalizzati alla misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit.

Prima di iniziare tale analisi, si ritiene utile riportare brevemente le principali norme giuridiche che interessano il settore del nonprofit nel suo complesso.

Ad un primo esame, dalla voluminosa e complessa normativa afferente le organizzazioni nonprofit emergono due aspetti problematici piuttosto evidenti: in primo luogo la totale assenza di organicità e sistematicità della legislazione relativa alle organizzazioni nonprofit; secondariamente l'assenza di un qualsiasi riferimento terminologico al vocabolo nonprofit<sup>1</sup> nell'ambito della legislazione italiana. Allo stato attuale, infatti, il termine nonprofit non risulta essere citato in alcuna legge, regolamento o normativa di qualsiasi genere<sup>2</sup>.

Sotto il primo aspetto, l'opera del legislatore appare essersi dispiegata nel corso del tempo in assenza di qualsiasi sistematicità, ma con l'unico obiettivo di disciplinare specifici settori o particolari aspetti del settore nonprofit che di tempo in tempo manifestavano la necessità di regole specifiche. Questo metodo legiferativo *una tantum* ha comportato l'emanazione di un elevato numero di norme contenute in diversi provvedimenti, di cui si riporta di seguito un breve sunto, evidenziando gli interventi di maggior rilevanza.

Iniziando l'analisi dalla fonte normativa di più alto rango, è possibile individuare nella stessa Costituzione alcuni principi che, sebbene non specificatamente riferiti al settore nonprofit, devono essere debitamente considerati da chiunque si trovi ad operare in tale ambito<sup>3</sup>.

Ad un livello inferiore delle fonti normative, il Codice Civile, all'interno del Libro I, regola le principali forme giuridiche che possono essere assunte dalle organizzazioni nonprofit: fondazioni, associazioni (riconosciute e non riconosciute) e comitati. È indicativo come le norme riguardanti le aziende con finalità di lucro e le relative forme giuridiche siano regolate dal libro V del Codice, con ciò sottolineando come il legislatore abbia voluto distinguere in modo netto le due tipologie di

---

<sup>1</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 56.

<sup>2</sup> PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004.

<sup>3</sup> Di particolare interesse sono i seguenti articoli: art. 2 (formazioni sociali); art. 3 (pari opportunità dei cittadini); art. 38 (assistenza privata libera); art. 45 (cooperazione); art. 118 (sussidiarietà).

azienda<sup>4</sup>.

Vi sono peraltro altre numerose disposizioni normative che regolano ulteriori forme giuridiche che possono essere assunte dalle organizzazioni nonprofit: società di mutuo soccorso (L. 3818/1886), enti di formazione professionale (L. 845/1978), organizzazioni non governative (L. 49/1987), fondazioni di origine bancaria (L. 218/1990 e D.Lgs. 153/1999), organizzazioni di volontariato (L. 266/1991), cooperative sociali (L. 381/1991), associazioni di promozione sociale (L. 383/2000), imprese sociali (D.Lgs. 155/2006), solo per citare le principali.

La situazione finora delineata risulta complicata dal fatto che, ai fini tributari, è prevista un'ulteriore classificazione per le aziende nonprofit, che possono essere distinte tra "enti non commerciali" o "O.N.L.U.S.". La complicazione deriva dal fatto che le O.N.L.U.S. costituiscono una particolare categoria di organizzazioni nonprofit, istituita con il D.Lgs n. 460 del 1997 e rappresentano un'ulteriore forma giuridica adottabile da un'organizzazione nonprofit, risultando peraltro disciplinata solamente dal punto di vista tributario.

Per dare un'idea della vastità della disciplina relativa al settore nonprofit, si consideri come il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, in una raccomandazione<sup>5</sup> finalizzata alla definizione di un sistema di documenti per la rappresentazione dei risultati di sintesi delle aziende nonprofit, abbia individuato ben 18 differenti tipologie di soggetti giuridici riconducibili all'ambito del nonprofit.

Nei successivi paragrafi si illustrano sinteticamente le principali caratteristiche delle tipologie giuridiche più rilevanti che possono essere assunte nella realtà dalle organizzazioni nonprofit.

### **3.2 Associazioni riconosciute**

Le associazioni riconosciute rappresentano una delle forme giuridiche più utilizzate nell'ambito del nonprofit. Dal censimento eseguito dall'ISTAT con riferimento all'anno 1999<sup>6</sup>, emerge come le associazioni riconosciute in Italia rappresentino più di un quarto del totale delle organizzazioni nonprofit e impieghino

<sup>4</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, pp. 33 e ss.

<sup>5</sup> AA.VV., *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, 2002, p. 3.

<sup>6</sup> *Istituzioni nonprofit in Italia - i risultati della prima rilevazione censuaria*, [www.istat.it](http://www.istat.it).

circa il 23% dei lavoratori retribuiti operanti nel settore nonprofit.

Nonostante la significativa rilevanza di tale tipologia di organizzazione nonprofit, il Codice Civile non fornisce una definizione di associazione (lo stesso vale per fondazioni e comitati), cosicché si rende necessario ricorrere alle definizioni formulate da dottrina e giurisprudenza. Secondo l'opinione corrente, l'associazione è l'organizzazione costituita da un gruppo di persone per perseguire uno scopo e una finalità comuni<sup>7</sup>. Si tratta di una definizione piuttosto ampia, tanto che potrebbe ben adattarsi anche ad un'impresa commerciale con finalità di lucro. Ciò che distingue le associazioni da un'impresa commerciale è la natura ideale o sociale, e non commerciale, del loro fine istituzionale.

Il contratto associativo<sup>8</sup> con il quale si procede alla costituzione dell'associazione, mediante la forma solenne dell'atto pubblico, come richiesto dal Codice Civile, si configura come un contratto di comunione di scopo, dove quest'ultimo, come chiarito sopra, è di natura ideale o sociale e comunque non economico. Che l'associazione non abbia finalità di lucro emerge anche dalle disposizioni di legge in materia: anzitutto i conferimenti degli associati sono eseguiti a fondo perduto, non avendo diritto l'associato alla restituzione di quanto inizialmente versato al momento dello scioglimento del rapporto e, in secondo luogo, i beni che residuano al momento dell'estinzione dell'associazione non possono essere divisi tra gli associati ma devono essere devoluti ad enti che perseguano finalità analoghe a quelle dell'associazione estinta<sup>9</sup>. Ciò non toglie che le associazioni, come qualsiasi organizzazione nonprofit, possano esercitare un'attività commerciale finalizzata al raggiungimento degli obiettivi di utilità sociale previsti dallo statuto.

Altro elemento caratteristico delle associazioni è la loro struttura aperta, con ciò intendendosi che l'adesione di nuovi membri o il recesso di quelli esistenti non richiede alcuna particolare formalità e, soprattutto, non comporta alcuna modifica dell'atto costitutivo. Tutti i membri, in quanto associati, hanno diritto di partecipare all'assemblea dell'associazione, che costituisce l'organo diretto a formare la volontà

---

<sup>7</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, pp. 34.

<sup>8</sup> Secondo il Galgano, si è in presenza di un fenomeno associativo “*solo là dove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale*”. GALGANO F., *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, 1976, p. 11.

<sup>9</sup> PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004, p. 3.

del gruppo: ogni associato, infatti, con il proprio voto ha diritto a partecipare alle decisioni dell'assemblea che determinano l'attività dell'associazione.

L'amministrazione e l'esecuzione delle delibere assembleari è invece demandata agli amministratori. Questi sono nominati inizialmente dall'atto costitutivo, il quale deve prevedere la composizione dell'organo amministrativo e le modalità con cui lo stesso deve operare.

Le caratteristiche fin qui delineate sono proprie di tutte le tipologie di associazioni. Al loro interno è però possibile effettuare una distinzione tra quelle che hanno ottenuto il riconoscimento mediante provvedimento dell'autorità pubblica e quelle che ne sono prive.

Con il riconoscimento, l'associazione acquista la personalità giuridica, venendo a costituire un soggetto, seppur di natura astratta, distinto rispetto ai soci e agli amministratori. L'associazione acquista quindi la cosiddetta autonomia patrimoniale, che comporta una netta separazione tra il patrimonio dell'associazione e quello degli associati e degli amministratori. L'acquisto della personalità giuridica comporta anche una limitazione alla responsabilità degli amministratori per gli atti da essi compiuti in nome dell'associazione, con particolare riferimento a quelli che comportano l'assunzione di obbligazioni.

Dal punto di vista economico è piuttosto complesso fornire una descrizione della natura delle associazioni, dal momento che nella realtà tali organismi possono assumere le strutture più diverse: vi sono piccole associazioni sportive, culturali, ambientali, o di altro genere, che raggruppano pochi membri e che vivono grazie alle quote associative e alle donazioni di questi ultimi. Si tratta generalmente di organizzazioni che non sempre si configurano come aziende vere e proprie e che comunque svolgono prettamente attività di tipo erogativo, fornendo beni e servizi ai membri dell'organizzazione che hanno fornito il potere d'acquisto necessario per svolgere la gestione aziendale. L'attività produttiva svolta da tali associazioni è quindi spesso nulla o comunque marginale rispetto alla pura attività erogativa.

Pertanto vi sono associazioni la cui attività produttiva raggiunge dimensioni significative e che operano come vere e proprie imprese offrendo beni e servizi contro la corresponsione di un prezzo da parte dei clienti/utenti.

A prescindere dalle dimensioni assunte dall'attività economica svolta, il

Codice Civile non prevede norme precise in merito alle modalità di rendicontazione dell'attività sociale. Una disposizione in tal senso è contenuta nell'art. 148 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR, D.P.R. 916/1987), il quale dispone che, al fine di godere di specifiche disposizioni tributarie dettate per gli enti associativi, sia obbligatorio per tali organizzazioni prevedere nell'atto costitutivo o nello statuto la redazione e l'approvazione un rendiconto economico e finanziario annuale. Il legislatore richiede quindi un livello minimo di trasparenza nella gestione degli enti associativi che vogliano usufruire delle agevolazioni fiscali previste dal TUIR.

Nella realtà quasi tutte le associazioni predispongono annualmente un rendiconto economico e finanziario la cui precisione e attendibilità varia in funzione delle dimensioni raggiunte dall'ente. La maggior parte delle associazioni è infatti gestita da soci che prestano la loro opera volontariamente e che spesso mancano delle conoscenze necessarie per mantenere un adeguato sistema di rilevazioni contabili. Nelle associazioni di più grandi dimensioni, invece, la rendicontazione dell'attività è spesso affidata a personale dipendente competente.

Peraltro, il rendiconto annuale, sebbene redatto secondo corretti principi contabili e sulla base di una contabilità attendibile, può risultare poco significativo se non inserito in un adeguato sistema di programmazione e controllo. L'adeguatezza deve essere ovviamente valutata in funzione delle dimensioni economiche assunte dall'associazione.

La predisposizione di un rendiconto annuale è strettamente legata al reperimento delle risorse finanziarie necessarie al raggiungimento dei fini istituzionali. Tali risorse possono essere raccolte attraverso lo svolgimento di un'attività commerciale, oppure attraverso quote associative, o ancora mediante donazioni da parte di privati. Ma a prescindere dalle modalità di reperimento delle risorse finanziarie, si pone l'esigenza di predisporre un adeguato sistema di programmazione e controllo, al fine di perseguire una gestione efficiente ed efficace delle risorse finanziarie e, di conseguenza, di tutta l'attività aziendale.

Ciò comporta una maggiore trasparenza dell'attività associativa che permetta di trasmettere all'esterno la capacità di generare nuova utilità per le comunità di riferimento.



### 3.3 Associazioni non riconosciute

Le associazioni non riconosciute non sono semplicemente delle associazioni prive del riconoscimento giuridico come, molto banalmente, si potrebbe pensare, tanto che il legislatore ha raggruppato le norme sui diversi tipi di associazione in due capi distinti del Codice Civile.

È peraltro innegabile che una caratteristica fondamentale di tali associazioni sia rappresentata dalla mancanza di personalità giuridica, che comporta la diretta responsabilità nei confronti dei terzi, di coloro che operano per conto dell'associazione<sup>10</sup>.

Dal punto di vista economico, tale aspetto non risulta particolarmente rilevante per le associazioni che svolgono prettamente attività di tipo erogativo, le quali difficilmente assumono obbligazioni nei confronti di terzi per importi significativi. Può invece rappresentare un elemento da tenere in debita considerazione per le associazioni che operano come imprese e che sviluppano un'attività economica significativa, le quali possono quindi essere costrette ad indebitarsi nei confronti di istituti bancari, di fornitori, o di altri finanziatori. In tal caso, l'utilizzo della forma giuridica dell'associazione non riconosciuta per l'esercizio di un'organizzazione nonprofit può risultare inappropriato, in quanto comporterebbe la ricaduta del rischio d'impresa sugli amministratori che hanno assunto le obbligazioni per conto di essa, senza peraltro alcuna possibilità di ottenere una remunerazione per tale rischio.

Nonostante il limite appena descritto, nella realtà la mancanza di riconoscimento giuridico costituisce al contrario il principale punto di forza delle associazioni non riconosciute, tanto da farne il modello maggiormente utilizzato nell'ambito del nonprofit. Ciò è spiegato dal fatto che l'art. 36 del C.C. lascia la più ampia autonomia decisionale agli associati, disponendo che *“l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati”*. Per la costituzione di un'associazione non riconosciuta non è quindi richiesta alcuna particolare formalità (almeno che non vengano apportati all'associazione beni immobili in proprietà o in godimento), tanto

---

<sup>10</sup> BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, Franco Angeli, 2007, p. 27.

che il contratto di associazione può consistere anche in un semplice accordo verbale. Nella pratica si suole ricorrere alla forma scritta al fine di regolare in modo certo il funzionamento dell'associazione. A prescindere dalla forma assunta dall'atto costitutivo, le associazioni non riconosciute, al pari di quelle riconosciute, si caratterizzano per la struttura aperta, nella quale gli associati possono aderire o recedere senza alcun particolare vincolo o formalità.

I contributi versati dagli associati ed i beni con questi acquistati costituiscono il fondo comune dell'associazione, sul quale grava un vincolo di destinazione al perseguimento dello scopo associativo, nel senso che esso non può essere utilizzato per finalità diverse o ulteriori. Fino allo scioglimento dell'associazione, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretendere la liquidazione della propria quota in caso di recesso.

Lo sviluppo delle associazioni non riconosciute ha sicuramente trovato giovamento nell'abrogazione delle norme previste dagli artt. 600 e 786 del C.C., le quali vincolavano l'accettazione di donazioni o eredità all'ottenimento del riconoscimento entro un anno dall'effettuazione della donazione o dall'apertura dell'eredità.

### **3.4 Fondazioni**

Fino a pochi anni fa le fondazioni rappresentavano una categoria marginale nell'ambito del settore nonprofit sia dal punto di vista numerico, sia sotto l'aspetto patrimoniale.

Nei primi anni Novanta con l'istituzione delle fondazioni bancarie, è iniziata una nuova fase per questo tipo di organizzazioni, il cui numero ha iniziato, e continua tuttora, a crescere con dotazioni patrimoniali sempre più consistenti. Ciò si spiega sia con la notevole flessibilità che ne contraddistingue il tipo giuridico, sia con la particolare reputazione di cui godono le fondazioni, tanto che le motivazioni che inducono a costituire una fondazione possono essere le più diverse<sup>11</sup>: realizzare scopi filantropici, perpetuare il proprio nome o quello di un familiare scomparso, operare nell'ambito del sociale in via indiretta, migliorare la propria immagine o quella della

---

<sup>11</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 65.

propria azienda nei confronti del pubblico.

Giuridicamente, le fondazioni, al pari delle associazioni, al fine di ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, devono farne specifica richiesta all'autorità governativa, che è tenuta a valutare le finalità della fondazione e i mezzi a sua disposizione per il loro raggiungimento. I fini possono essere i più variegati, ma devono essere comunque di natura ideale.

Si suole definire una fondazione come un patrimonio dedicato al perseguimento di uno scopo specificato dall'atto (lo statuto) che dà vita alla fondazione stessa<sup>12</sup>. Da tale definizione si evince una differenza sostanziale rispetto alle associazioni: nelle fondazioni prevale l'aspetto patrimoniale rispetto a quello personale. La personalità giuridica viene, infatti, attribuita non ad un gruppo di individui, come avviene per le associazioni, ma ad un complesso di beni destinati ad uno scopo unitario. Il raggiungimento di tale scopo non può certo prescindere dall'opera dell'uomo, ma questa assume una posizione subordinata rispetto all'elemento patrimoniale.

Tale differenza si riflette sulla natura dell'atto costitutivo che, nel caso delle fondazioni, può essere anche un negozio unilaterale con il quale un individuo destina il suo patrimonio, o parte di esso, al raggiungimento di determinati obiettivi aventi utilità sociale. Nella realtà, la costituzione di una fondazione è spesso la conseguenza di un atto dispositivo unilaterale, come ad esempio un atto testamentario o un atto di donazione, che ne costituisce anche l'atto costitutivo<sup>13</sup>.

Le fondazioni si distinguono dalle associazioni anche per le differenti norme che regolano le modalità di amministrazione dell'organizzazione. Nelle fondazioni non è previsto un organo simile all'assemblea degli associati come nelle associazioni ed il Codice Civile non prevede particolari norme per la nomina degli amministratori. Questa deve quindi avvenire secondo le regole previste dai fondatori nell'atto costitutivo, che possono basarsi sui criteri più vari. Spesso il fondatore riserva a se ed ai suoi eredi il diritto di nominare gli amministratori e può lui stesso operare quale amministratore. In altri casi la nomina dei membri dell'organo amministrativo è demandata ad enti pubblici o privati oppure a individui che ricoprono determinate cariche.

---

<sup>12</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, p. 36.

<sup>13</sup> BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, Franco Angeli, 2007, p. 34.

È discusso invece in dottrina se possano sussistere fondazioni non riconosciute e quindi prive della personalità giuridica. Buona parte della dottrina esclude tale possibilità<sup>14</sup> confortata dal fatto che il legislatore non ha disciplinato tale particolare figura giuridica.

All'interno dell'ampia categoria delle fondazioni è possibile operare alcune distinzioni. Una prima discriminante si rinviene nella natura dell'attività esercitata: le fondazioni che gestiscono il loro patrimonio al fine di distribuirne i frutti a soggetti terzi nella forma di erogazioni, sono usualmente definite fondazioni di erogazione (*grant-making* nell'ambito anglosassone); le fondazioni che invece impiegano direttamente i fondi a disposizione per lo svolgimento di attività operative finalizzate al raggiungimento degli scopi istituzionali, sono comunemente definite fondazioni operative<sup>15</sup>. Si tratta evidentemente di una distinzione convenzionale, in quanto nella realtà vi sono fondazioni che svolgono contestualmente sia attività di tipo operativo, sia attività di erogazione.

Si è finora fatto riferimento al tipo comune e generico della fondazione disciplinato dal Codice Civile. Vi sono peraltro dei sottotipi di fondazione previsti e regolati da leggi speciali o da norme regolamentari<sup>16</sup>. Tra queste, assumono particolare rilievo le fondazioni di origine bancaria che, sebbene di numero esiguo, rappresentano un fenomeno di notevole importanza nell'ambito italiano, in considerazione degli ingenti patrimoni di cui dispongono.

Dal punto di vista economico le fondazioni rappresentano un fenomeno particolarmente complesso da analizzare, a causa della peculiare struttura gestionale che le caratterizza. Se infatti l'attività direzionale è sempre riservata ad un soggetto economico unitario, la configurazione dei cicli di gestione può mutare a seconda che si tratti di una fondazione di erogazione o di una fondazione operativa<sup>17</sup>.

Nelle fondazioni *grant-making* il ciclo di gestione prende avvio dal

---

<sup>14</sup> In questo senso, fra gli altri, MESSINEO F., *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1957, 308; C.M. Bianca, op. cit., 324; D. Barillaro, *Lasciti per enti da fondare ed art. 600 c.c.*, in *Studi per Del Giudice*, Milano, 1953, 48; U. Romagnoli, *Natura giuridica dei fondi di previdenza*, in *Riv. Trim. dir. proc. civ.*, 1960, I, 864; L. Barassi, *Istituzioni di diritto civile*, Milano, 1955, 66.

<sup>15</sup> BARBETTA G.P. e MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008, pp. 37.

<sup>16</sup> Propersi e Rossi individuano le seguenti tipologie di fondazione: fondazioni private familiari, fondazioni con finalità assistenziali, fondazioni di istruzione agraria, fondazioni scolastiche, fondazioni universitarie, fondazioni militari, fondazioni di culto, fondazioni liriche, fondazioni bancarie, fondazioni culturali, fondazioni di partecipazione e fondazioni d'impresa.

<sup>17</sup> ALBERTI G.B., *La determinazione dei risultati della gestione delle fondazioni bancarie*, RIREA, 2002, Quaderni monografici Rirea n. 5, pp. 5 e ss.

conferimento di potere d'acquisto da parte dei soci fondatori, che viene a costituire il patrimonio della fondazione. Nella fase successiva si procede quindi all'acquisizione dei fattori di produzione funzionali allo svolgimento dell'attività di gestione del patrimonio e di amministrazione della fondazione, a cui segue la fase dei disinvestimenti nella quale si acquisisce nuovo potere d'acquisto mediante il realizzo degli investimenti finanziari effettuati e dei frutti da essi provenienti. Il ciclo di gestione si conclude con l'erogazione, sotto forma di risorse monetarie, della nuova ricchezza prodotta ai soggetti detentori dei bisogni che la fondazione intende soddisfare. Sono poi i singoli beneficiari ad impiegare le risorse ricevute per progetti di interesse sociale.

Le fondazioni operative, al contrario, operano direttamente impiegando le risorse generate dalla gestione del patrimonio per erogare beni e servizi alla comunità di riferimento o per gestire direttamente attività economiche con finalità di utilità sociale<sup>18</sup>. S'innescia quindi un secondo ciclo di gestione, la cui prima fase, quella dei finanziamenti, consiste nel trasferimento di risorse dalla gestione patrimoniale alla gestione erogativa. Nella fase successiva si procede all'acquisizione dei fattori di produzione necessari per l'ottenimento dei beni e servizi da erogare alla collettività, con o senza corrispettivo, al fine di ottenere la massima utilità possibile.

Le fondazioni operative sono quindi organizzazioni composte da due aziende operanti in modo complementare: la prima, che si occupa della gestione del patrimonio della fondazione, si configura come un'impresa, in quanto mira all'ottenimento di nuove risorse finanziarie da destinare poi all'attività erogativa o operativa; tali attività costituiscono un'azienda distinta che può essere sia un'impresa sia un'azienda di erogazione in funzione delle attività esercitate e dei specifici fini perseguiti.

Non tutte le fondazioni operative, peraltro, si caratterizzano per la

---

<sup>18</sup> Leardini in merito alle Fondazioni di origine bancaria, chiarisce che: *"Il riconoscimento di una natura composita, di produzione e di erogazione, in capo ad una stessa azienda verrebbe ad essere limitato a quelle situazioni in cui gli stessi beni e servizi prodotti vengono sia erogati sia scambiati sul mercato. Diversamente la presenza di una attività di gestione del patrimonio e una gestione erogatrice dove i risultati della prima permettono lo sviluppo della seconda richiede di riflettere sulla presenza di un'unica azienda composta o di aziende distinte pur facenti capo ad un stesso soggetto economico che ne definisce le modalità di perseguimento della finalità generale. La presenza di distinti processi di acquisizione e di combinazione, nonché diverse modalità di collocamento dei beni e servizi ottenuti sembrano far propendere per la seconda ipotesi"*, LEARDINI C., *L'amministrazione della Fondazione Bancaria*, CEDAM, 2005, pp. 12 e ss.

compresenza di due distinte aziende al proprio interno, esistono infatti fondazioni che per espressa disposizione del fondatore sono tenute ad impiegare le risorse del proprio patrimonio esclusivamente per il raggiungimento degli obiettivi prefissati, sino a che permangano risorse disponibili; non viene quindi posta in essere alcuna attività di gestione del patrimonio, ma semplicemente l'attività erogativa o operativa che procederanno fino a che le risorse inizialmente messe a disposizione della fondazione non saranno totalmente impiegate. Similmente, vi sono poi fondazioni che raccolgono la maggior parte delle risorse da impiegare nell'attività erogativa mediante donazioni da parte di terzi e limitano la gestione del patrimonio alla conservazione delle risorse così raccolte ma non ancora impiegate.

In ogni caso l'attività erogativa rappresenta un aspetto fondamentale e irrinunciabile per qualsiasi fondazione.

La breve analisi effettuata in merito alle caratteristiche della fondazioni comporta alcune riflessioni. In primo luogo la contemporanea presenza di due distinte aziende all'interno della medesima organizzazione, la quale è però governata da un unico soggetto economico, comporta una maggiore complessità organizzativa in quanto entrambe le aziende necessitano di una propria distinta struttura organizzativa in considerazione sia delle diverse attività esercitate, sia delle differenti finalità perseguite. È opportuno segnalare che, nella realtà, solo le fondazioni di più grandi dimensioni, dotate di patrimoni significativi, perseguono una gestione attiva del patrimonio, con l'impiego di personale qualificato. Nelle altre fondazioni la gestione del patrimonio è di sovente affidata a consulenti o comunque a soggetti esterni rispetto alla fondazione.

In ogni caso, nelle fondazioni ove si ravvisa la compresenza di due distinte aziende, le rispettive attività devono svolgersi in modo complementare<sup>19</sup> e spetta al soggetto economico il compito di individuare il giusto equilibrio tra la ricerca di una maggiore redditività del patrimonio e la massimizzazione dell'utilità sociale prodotta. Tale problematica emerge in modo chiarissimo in relazione alle fondazioni di origine bancaria. Alcune di queste organizzazioni controllano patrimoni di cui fanno parte rilevanti partecipazioni azionarie in istituti bancari quotati, che permettono alle fondazioni detentrici di tali pacchetti azionari di svolgere una ruolo

---

<sup>19</sup> LEARDINI C., *L'amministrazione della Fondazione Bancaria*, CEDAM, 2005, pp. 165 e ss.

importante nell'amministrazione degli istituti bancari in oggetto. Ciò ha portato in alcuni casi a concentrare l'attività delle fondazioni sulla gestione delle partecipazioni in modo del tutto simile ad una holding di partecipazioni, riducendo in modo significativo l'attività di tipo erogativo, che rappresenta invece l'attività principale di una fondazione di qualsiasi genere.

D'altro canto un'efficace e efficiente gestione del patrimonio deve preoccuparsi del mantenimento della dotazione patrimoniale della fondazione al fine di assicurare un flusso continuo e duraturo di risorse da impiegare nell'attività erogativa.

Si evidenzia chiaramente, quindi, la necessità per l'organo direttivo di ricercare il migliore equilibrio tra le due attività al fine di massimizzare l'utilità prodotta, soprattutto in considerazione del fatto che si tratta di un equilibrio dinamico e non stabile. Non esiste, infatti, una determinata misura di risorse da trasferire annualmente dalla gestione patrimoniale a quella erogativa. Il soggetto economico deve, di tempo in tempo, determinare le risorse da erogare in funzione del rendimento ottenuto dalla gestione patrimoniale e dell'utilità attesa dai progetti da porre in essere.

In tal senso un adeguato sistema di programmazione e controllo risulta fondamentale al fine di verificare il raggiungimento degli obiettivi prefissati sia sotto il profilo della redditività del patrimonio, sia in relazione al raggiungimento di determinati livelli di utilità sociale prodotta.

### **3.5 Comitati**

Il comitato rappresenta una figura giuridica con caratteristiche comuni sia alle associazioni, sia alle fondazioni<sup>20</sup>. La costituzione di un comitato avviene infatti mediante la stipula di un contratto da parte di più persone che s'impegnano a perseguire uno scopo comune; dal punto di vista della struttura il comitato è quindi molto simile ad un'associazione. D'altro canto un comitato può essere costituito anche per iniziativa di una sola persona e solitamente il fine che si propongono i fondatori è quello di raccogliere fondi per la formazione di un patrimonio da

---

<sup>20</sup> PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004, pp. 123 e ss.

destinare al raggiungimento degli scopi prefissati nell'atto costitutivo: le caratteristiche appena descritte possono essere ritrovate anche tra le fondazioni.

Ma, a prescindere dalle caratteristiche che il comitato può avere in comune con altre organizzazioni nonprofit, esso costituisce una figura giuridica autonoma che si caratterizza per la presenza di un gruppo di soggetti, i cosiddetti promotori, che si propone di raccogliere fondi per un determinato scopo<sup>21</sup> che usualmente è di interesse pubblico. I promotori si occupano sostanzialmente della costituzione del comitato, determinandone lo scopo, predisponendo la struttura organizzativa necessaria al raggiungimento di tale scopo e promuovendo la raccolta dei fondi necessari. Peraltro, non sempre la figura dei promotori coincide con il soggetto economico preposto alla direzione dell'organizzazione; tale compito spetta infatti agli organizzatori, che possono essere persone diverse rispetto ai promotori, ed ai quali spetta il compito di gestire il patrimonio dell'organizzazione e destinare le risorse necessarie al raggiungimento dello scopo prefissato. I poteri degli organizzatori derivano dal programma inizialmente redatto dai promotori e le loro azioni devono sempre seguire le indicazioni in questo contenute. A tal fine, in funzione evidentemente delle dimensioni dell'attività economica esercitata, un adeguato sistema di programmazione e controllo risulta indispensabile, sia al fine di identificare le azioni necessarie per il raggiungimento dello scopo sociale, sia per una corretta rendicontazione delle attività svolte e per il controllo del grado di realizzazione degli obiettivi prefissati.

La vita del comitato termina con il raggiungimento dello scopo prefissato o con la constatazione dell'impossibilità del suo raggiungimento, momento in cui solitamente il comitato viene sciolto. La temporaneità rappresenta quindi uno dei tratti essenziali di questa figura giuridica. Considerato che, come già chiarito al paragrafo 1.2, si suole definire l'azienda come “*un istituto economico destinato a perdurare*”<sup>22</sup>, ci si chiede se i comitati possano essere considerati aziende.

A tale domanda non è possibile dare una risposta univoca, nel senso che nella realtà esistono comitati la cui unica funzione è quella di raccogliere fondi da destinare a particolari cause di interesse sociale ed in tal caso si ritiene manchino alcuni tratti fondamentali dell'azienda quali l'attitudine a perdurare nel tempo e la

---

<sup>21</sup> TORRENTE A. – SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 2007, p. 112.

<sup>22</sup> ZAPPA G., *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Tomo I, 1956, p. 37.



sistematicità delle operazioni economiche poste in essere; vi sono peraltro comitati la cui attività si protrae nel tempo e che svolgono con sistematicità operazioni economiche tra loro coordinate tanto da potersi considerare vere e proprie aziende. Anche in tal caso, la presenza dei requisiti di aziendalità dovrà essere verificata nel caso concreto.

### 3.6 Le Organizzazioni non governative (ONG)

La figura giuridica delle organizzazioni non governative è stata introdotta dalla Legge n. 49/1987, recante la nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i paesi in via di sviluppo. Si tratta di istituzioni private che, attraverso le attività di informazione e di promozione di iniziative ed di interventi, si propongono di cercare delle soluzioni alle rilevanti problematiche in ambito scolastico, sanitario e sociale che affliggono i paesi del Terzo mondo, sia mediante interventi diretti, sia attraverso la divulgazione di tali problematiche tra i cittadini dei paesi più sviluppati<sup>23</sup>.

Al fine di portare avanti queste iniziative, tali organizzazioni possono fruire di sostanziosi contributi pubblici e le attività di cooperazione da esse svolte non costituiscono, ai fini fiscali, attività commerciali. A ciò si aggiunga che alle ONG sono automaticamente applicabili le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS dal D.lgs. 460/1997 senza essere tenute a rispettare i requisiti richiesti<sup>24</sup> per la generalità delle ONLUS. Ma per ottenere qualsiasi forma di contributo pubblico e poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è necessario che le ONG ottengano un "riconoscimento di idoneità" rilasciato dal Ministero degli affari Esteri nel caso siano rispettati numerosi requisiti<sup>25</sup>, in particolar modo legati alla struttura organizzativa,

---

<sup>23</sup> PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004, pp. 335 e ss.

<sup>24</sup> Ci si riferisce alle disposizione dell'art. 10, D.lgs. 460/1997.

<sup>25</sup> Ai sensi del comma 4, art. 28, L. 49/1987, al fine di ottenere il riconoscimento di idoneità da parte del Ministero degli affari esteri, le ONG devono rispettare le seguenti condizioni:

a) risultino costituite ai sensi della legislazione nazionale di uno Stato membro dell'Unione europea o di altro Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico;

b) abbiano come fine istituzionale quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo, in favore delle popolazioni del terzo mondo;

c) non perseguano finalità di lucro e prevedano l'obbligo di destinare ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali di cui sopra;

d) non abbiano rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo agli interessi di enti pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro;

e) diano adeguate garanzie in ordine alla realizzazione delle attività previste, disponendo anche

previsti sempre dalla Legge 49/1987.

Analizzando il ciclo di gestione di tali organizzazioni, emerge come nella maggior parte dei casi si tratti di aziende che svolgono unicamente attività di tipo erogativo, in quanto il potere d'acquisto ottenuto nella fase dei finanziamenti viene usualmente impiegato per fornire beni e servizi a soggetti che non sono in grado di corrispondere alcun prezzo per tali beni e servizi. Le attività commerciali svolte dalla ONG sono solitamente marginali rispetto alle attività di raccolta fondi e di erogazione.

Le risorse finanziarie per la realizzazione dei programmi di cooperazione prefissati derivano sia da fonti pubbliche che private: lo Stato infatti può riconoscere un contributo che può arrivare al 70% dei costi previsti per la realizzazione di uno specifico progetto; altre risorse sono invece raccolte mediante donazioni da parte di privati e attraverso raccolte pubbliche di fondi.

Trattandosi di aziende che svolgono prettamente attività di tipo erogativo si potrebbe essere indotti a ritenere non necessario un adeguato sistema di programmazione e controllo. Al contrario, proprio in tali organizzazioni, dove l'attività principale consiste nella raccolta di fondi da soggetti esterni da destinare ad altri soggetti, emerge con forza la necessità di verificare a priori, attraverso una meticolosa fase di programmazione, la fattibilità dei progetti da realizzare, sia dal punto di vista "tecnico", sia sotto l'aspetto economico, e di controllare con regolarità i risultati raggiunti.

In tal senso al fine di ottenere i contributi messi a disposizione dal Ministero degli affari esteri, le ONG devono presentare in relazione ad ogni singolo progetto da finanziare: una descrizione dello stato di avanzamento delle attività realizzate; un rendiconto finanziario che evidenzi le uscite di cassa sostenute dall'organizzazione per gli aiuti elargiti in Italia e all'estero. Il rendiconto finanziario deve inoltre essere accompagnato dalla relazione di un revisore contabile iscritto nell'apposito albo che

---

delle strutture e del personale qualificato necessari;

f) documentino esperienza operativa e capacità organizzativa di almeno tre anni, in rapporto ai Paesi in via di sviluppo, nel settore o nei settori per cui si richiede il riconoscimento di idoneità;

g) accettino controlli periodici all'uopo stabiliti dalla Direzione generale per la cooperazione allo sviluppo anche ai fini del mantenimento della qualifica;

h) presentino i bilanci analitici relativi all'ultimo triennio e documentino la tenuta della contabilità;

i) si obblighino alla presentazione di una relazione annuale sullo stato di avanzamento dei programmi in corso.

ne attesti l'attendibilità.

### 3.7 Le organizzazioni di volontariato

Con la Legge n. 266 del 1991 il legislatore intervenne a regolare un settore che si stava sempre più espandendo, sia in termini numerici, sia sotto l'aspetto della rilevanza sociale. In particolare, furono introdotte norme volte a regolare le attività tipiche del volontariato oltre a prevedere agevolazioni di carattere tributario, sottolineando così la funzione e il valore sociale del volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo<sup>26</sup>.

Negli anni successivi l'attività di volontariato ha continuato ad ampliarsi e ormai da alcuni anni emerge da più parti la necessità di nuove norme che rispondano più efficacemente alle esigenze del mondo del volontariato<sup>27</sup>.

La formulazione della legge non risulta infatti chiarissima, in quanto all'art. 2 identifica l'attività di volontariato come quella *“prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà”*, facendo quindi riferimento alle motivazioni personali del singolo individuo invece che alle organizzazioni che nella realtà svolgono le attività descritte. Nella definizione sopra riportata, infatti, non vi è alcun riferimento alle possibili forme giuridiche attraverso le quali sia possibile svolgere un'attività di volontariato.

Tale lacuna è colmata dall'articolo successivo, il quale sancisce la possibilità per le organizzazioni di volontariato di scegliere la forma giuridica ritenuta più adeguata per le attività da svolgere, con l'unico vincolo che deve trattarsi di una forma giuridica che non contrasti con i principi generali dell'attività di volontariato. Si ritengono quindi escluse tutte le forme giuridiche specificatamente designate allo svolgimento di attività commerciale: le società di persone, le società di capitali e le cooperative. Peraltro, se a ciò si aggiunge che buona parte della dottrina ritiene non impiegabile, per lo svolgimento di un'attività di volontariato, neppure la figura della fondazione, la libertà concessa dal legislatore nella scelta della forma giuridica si

---

<sup>26</sup> PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004, p. 277.

<sup>27</sup> PETTINATO S., *I soggetti non profit. Quadro giuridico essenziale*, Edizioni31, 2004, p. 162.

riduce all'adozione della forma dell'associazione con o senza riconoscimento<sup>28</sup>.

La Legge vincola anche le modalità attraverso le quali le organizzazioni di volontariato possono ottenere le risorse economiche per il loro sostentamento e per lo svolgimento della propria attività; si tratta, in particolare, di contributi sia pubblici sia privati, di donazioni, di rimborsi derivanti da convenzioni e di entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali. In relazione a tale ultimo punto la norma pare escludere la possibilità per le organizzazioni di volontariato di svolgere attività commerciali diverse da quelle rientranti nel novero delle "marginali" così come definite del legislatore<sup>29</sup>. Nella realtà vi sono organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali non rientranti tra quelle definite "marginali", con il tacito consenso delle autorità amministrative e giurisdizionali<sup>30</sup>.

Ciò comporta che anche per le organizzazioni di volontariato è necessario verificare innanzitutto se siano presenti i requisiti di aziendalità più volte richiamati nel presente scritto e, successivamente, se nel caso concreto, l'attività economica svolta in via prevalente sia di tipo erogativo o commerciale. Le norme contenute nella Legge 266 del 1991 sembrano infatti riferirsi ad aziende svolgenti attività erogativa, che acquisiscono risorse economiche attraverso contributi e donazioni e le ridistribuiscono a terzi sotto forma di beni e servizi senza il riconoscimento di alcun corrispettivo. In tal senso lo svolgimento di attività commerciali o produttive marginali non pare sufficiente a modificare la configurazione economico-aziendale di tali organizzazioni. Peraltro, come si è detto, nella realtà vi sono organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali ulteriori rispetto a quelle "marginali", cosicché sarà ben possibile che un'organizzazione di volontariato operi come una

---

<sup>28</sup> PETTINATO S., *I soggetti non profit. Quadro giuridico essenziale*, Edizioni31, 2004, p. 163.

<sup>29</sup> Il DM 25 maggio 1995 elenca le attività commerciali e produttive considerate marginali:

a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;

b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;

e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell' art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

<sup>30</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 75.

vera e propria impresa.

Per quanto riguarda la rendicontazione dell'attività svolta, è la stessa Legge 266/1991 a imporre, in aggiunta agli obblighi previsti dalle norme relative alla forma giuridica adottata, la redazione del bilancio d'esercizio, dal quale devono risultare *“i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti”*<sup>31</sup>. Ciò sta ad indicare come il legislatore abbia sentito l'esigenza di imporre alle organizzazioni in oggetto l'obbligo di fornire adeguate informazioni ai terzi finanziatori in merito alle risorse finanziarie e patrimoniali impiegate per il raggiungimento degli scopi istituzionali<sup>32</sup>.

### **3.8 Cooperative sociali**

Può accadere di sentire accomunare, sulla carta stampata o su altri mezzi di informazione, il settore cooperativistico e l'ambito del nonprofit. Ciò avviene in quanto si tende a confondere lo scopo mutualistico, che rappresenta un tratto essenziale delle cooperative, con l'attitudine a perseguire scopi di utilità sociale che è invece la caratteristica principale delle organizzazioni nonprofit.

Lo scopo mutualistico consiste infatti nella fornitura di beni e servizi, ovvero di occasioni di lavoro, direttamente ai soci a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero sul mercato, permettendo loro di ottenere risparmi di spesa ovvero remunerazioni superiori a quelle del mercato. Lo scopo mutualistico si esplica quindi nella ricerca di una maggiore utilità per i soci e non per la collettività. Dal punto di vista economico le cooperative sono quindi delle vere e proprie imprese senza alcun vincolo nella remunerazione dei soci. Non vale infatti a contraddire tale affermazione la constatazione dell'esistenza di norme giuridiche<sup>33</sup> che limitano fortemente la possibilità di distribuzione degli utili; le cooperative possono distribuire la nuova ricchezza prodotta ai propri soci (che devono però essere “soci utenti” della cooperativa) tramite l'impiego dei ristorni. Si tratta di quote di utile della gestione mutualistica attribuite in vario modo ai soci in proporzione alla quantità e alla qualità

---

<sup>31</sup> Art. 3, comma 3, Legge 266/1991.

<sup>32</sup> BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, Franco Angeli, 2007, p. 41.

<sup>33</sup> Ci si riferisce in particolare all'art. 2514 del C.C.

dei loro scambi mutualistici<sup>34</sup>.

Nelle cooperative manca quindi l'attitudine a perseguire finalità di interesse sociale e non possono quindi essere considerate parte del settore nonprofit.

Quanto appena detto sembra peraltro non valere per le cooperative sociali, le quali, sebbene dotate di forma societaria, sono considerate enti nonprofit in funzione dello scopo sociale che perseguono, che consiste, ai sensi dell'art. 1 della Legge 381/1991, nel *“interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso: a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi; b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate”*.

Se nelle tradizionali cooperative lo scopo sociale è rappresentato dalla ricerca di una maggiore remunerazione del lavoro dei soci o dei loro apporti, o comunque in un risparmio di spesa per gli stessi, nelle cooperative sociali lo scopo sociale si identifica con un interesse esterno rispetto ai soci, ossia l'interesse sociale generale alla “promozione umana” e “alla integrazione sociale dei cittadini”<sup>35</sup>. Le cooperative sociali non operano, quindi, per produrre benefici per i soli soci, ma per l'intera collettività di riferimento.

Si tratta quindi di vere e proprie imprese che offrono beni e servizi sul mercato, ma il cui fine non è l'adeguata remunerazione del capitale investito, ma l'offerta di servizi socio-sanitari ed educativi a prezzi inferiori rispetto a quelli normalmente praticati o comunque in aree dove vi è una carenza di offerta di tali servizi oppure l'inserimento lavorativo di “soggetti svantaggiati” per i quali risulterebbe pressoché impossibile l'inserimento lavorativo nel settore pubblico e privato.

Peraltro la teoria, come spesso avviene, si scontra con la realtà, in cui spesso si riscontrano organizzazioni che assumono la forma giuridica di cooperativa sociale al solo fine di sfruttare i vantaggi fiscali derivanti da tale scelta. Le cooperative sociali che rivestono anche la qualifica di cooperative di produzione e lavoro possono, infatti, usufruire dell'esenzione piena dalle imposte sui redditi. Per fare un

---

<sup>34</sup> CUSA E., *La nozione civilistica di ristorno cooperativo*, 2003, consultabile su [http://www.jus.unitn.it/download/gestione/emanuele.cusa%5C20070115\\_0804la%20nozione%20civilistica%20di%20ristorno.pdf](http://www.jus.unitn.it/download/gestione/emanuele.cusa%5C20070115_0804la%20nozione%20civilistica%20di%20ristorno.pdf)

<sup>35</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 77.

esempio, è possibile che un gruppo di insegnanti costituisca una cooperativa sociale per la gestione di una scuola materna con il solo fine di ottenere le agevolazioni fiscali previste per tale categoria di cooperative e ottenere una remunerazione del lavoro prestato superiore rispetto a quella mediamente riconosciuta per prestazioni lavorative simili. L'esempio proposto non ha l'obiettivo di sminuire l'utilità sociale delle cooperative sociali, ma evidenzia come non esista una correlazione univoca tra forma giuridica e natura economica di un'organizzazione nonprofit. Sono le motivazioni proprie del soggetto economico dell'organizzazione che determinano la configurazione economica di quest'ultima. Nell'esempio sopra riportato il soggetto economico, composto dagli insegnanti, utilizza la forma giuridica della cooperativa sociale per svolgere una tipica attività for profit.

Le cooperative sociali, rientrando tra le società commerciali, sono tenute alla redazione del bilancio d'esercizio, così come disciplinato dall'art. 2423 del C.C. Oltre a rispettare le norme sulla redazione del bilancio d'esercizio previste per tutte le società commerciali, gli amministratori devono indicare nella relazione sulla gestione (o in nota integrativa se trattasi di bilancio redatto in forma abbreviata) i criteri seguiti nella gestione sociale per il raggiungimento dello scopo mutualistico. Tali criteri devono essere indicati anche dai sindaci nella loro relazione al bilancio.

L'obbligo di tenuta della contabilità mette a disposizione una significativa quantità di dati economico-patrimoniali che possono favorire e facilitare la predisposizione di un adeguato sistema di programmazione e controllo.

Peraltro, la circostanza che la maggior parte delle cooperative sociali ceda i beni e servizi prodotti contro il riconoscimento di un prezzo non deve trarre in inganno sulla natura di tali organizzazioni. La nuova ricchezza prodotta da una cooperativa sociale che impiega persone svantaggiate, viene espressa solo in parte dell'eventuale utile economico prodotto dalla gestione; buona parte del nuovo valore generato per la società è rappresentato dall'inserimento nell'ambito lavorativo di soggetti che altrimenti non avrebbero alcuna possibilità di trovare un lavoro e, anzi, potrebbero rappresentare un costo per la società.

Anche in tali organizzazioni, la progettazione e la gestione di un sistema di programmazione e controllo efficiente ed efficace, deve tener conto degli scopi di utilità sociale che sono propri di tali organizzazioni.

### 3.9 L'impresa sociale

Finora si sono analizzate le “tipiche” figure giuridiche usualmente impiegate dalle organizzazioni nonprofit per lo svolgimento della propria attività. Si tratta di strutture giuridiche specificatamente destinate allo svolgimento di attività non lucrative. Ma dal momento che, come si è chiarito nel primo capitolo, un'organizzazione nonprofit non si distingue tanto dalla forma giuridica prescelta ma piuttosto dalle motivazioni che spingono il soggetto economico a perseguire obiettivi aventi utilità sociale, ci si chiede se sia possibile per un'organizzazione nonprofit scegliere una forma giuridica rientrante tra quelle disciplinate dal Titolo V del Codice Civile. Ci si riferisce ovviamente alle società di persone o di capitali.

L'art. 2247 del C.C. pare escludere tale possibilità e la dottrina è sostanzialmente unanime nel ritenere non utilizzabile la forma societaria per lo svolgimento di attività non finalizzate (anche solo potenzialmente) alla distribuzione di utili<sup>36</sup>.

Al fine di porre rimedio a tale situazione, il legislatore, con il D.Lgs. 155/2006, ha introdotto un nuovo modello d'impresa: l'impresa sociale. Non si tratta di una nuova forma giuridica alternativa rispetto alle strutture societarie previste dal Titolo V del Codice Civile, ma di una qualifica che può essere assunta da qualsiasi organizzazione privata che, a prescindere dalla forma giuridica impiegata, eserciti *“...in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4”*<sup>37</sup>.

La legge quindi individua sia le attività che possono essere svolte da un'impresa sociale (art. 2, L. 155/2006), sia gli obiettivi da perseguire (art. 3, stessa legge). In particolare, l'art. 3 della legge in oggetto dispone che gli utili conseguiti nello svolgimento dell'attività sociale non possano essere distribuiti ai soci,

---

<sup>36</sup> A commento dell'ultima parte dell'art. 2447, Galgano scrive: *“Perché possa dirsi, dunque, di essere in presenza di una società non basta l'esercizio di una attività di impresa: occorre, ulteriormente, che questa attività sia volta alla realizzazione di utili, i quali dovranno, una volta realizzati, essere divisi fra i soci; occorre in altre parole, che l'impresa sia esercitata a scopo di lucro o di profitto”*. GALGANO F., *L'imprenditore – Le società*, Zanichelli Editore, 2006, V ed., p. 97.

<sup>37</sup> Art. 1, comma 1, L. 24 marzo 2006, n. 155.



nemmeno in via indiretta<sup>38</sup>, ma debbano essere reinvestiti nell'attività statutaria o portati ad incremento del patrimonio sociale.

L'impresa sociale costituisce quindi una particolare tipologia d'impresa, caratterizzata dai seguenti elementi<sup>39</sup>:

- mantiene i tratti tipici dell'impresa "tradizionale", consistenti nell'esercizio di un'attività economica in modo organizzato e professionale diretta alla produzione e allo scambio di beni o servizi;
- ha come carattere distintivo il perseguimento di finalità aventi utilità sociale e non lo scopo di lucro;
- l'attività principale<sup>40</sup> deve rientrare tra quelle previste dall'art. 2, L. 155/2006<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> L'art. 3 della Legge 155/2006 considera distribuzione indiretta di utili:

a) la corresponsione agli amministratori di compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ed, in ogni caso, con un incremento massimo del venti per cento;

b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità;

c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, superiori di cinque punti percentuali al tasso ufficiale di riferimento.

<sup>39</sup> BONFANTE G., *Un nuovo modello di impresa: l'impresa sociale*, in *Le Società*, 2006, n. 8, pp 929 e ss.

<sup>40</sup> L'art. 2 della Legge 155/2006 dispone che per attività principale s'intende "quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale".

<sup>41</sup> Si tratta in particolare di:

a) assistenza sociale, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali;

b) assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 29 novembre 2001, recante "Definizione dei livelli essenziali di assistenza", e successive modificazioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 33 dell'8 febbraio 2002;

c) assistenza socio-sanitaria, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 14 febbraio 2001, recante "Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001;

d) educazione, istruzione e formazione, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, recante delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale;

e) tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della legge 15 dicembre 2004, n. 308, recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

f) valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;

g) turismo sociale, di cui all'articolo 7, comma 10, della legge 29 marzo 2001, n. 135, recante riforma della legislazione nazionale del turismo;

Sotto l'aspetto economico si tratta di un'innovazione di portata significativa, in quanto si vengono finalmente a disgiungere le finalità perseguite dal soggetto economico di una qualsiasi organizzazione privata, dalle differenti forme giuridiche previste dalla legge. A seguito di tale novità normativa, è ora possibile per un'organizzazione nonprofit costituirsi sotto qualsiasi forma giuridica in funzione dell'attività da svolgere.

Peraltro, anche in considerazione della relativa novità delle norme in oggetto, vi sono ancora numerose problematiche irrisolte. In particolare, la Legge 155/2006 non tiene conto del fatto che le norme dettate per le società, si riferiscono ad organizzazioni con finalità di lucro e quindi non possono essere applicate senza alcun adattamento ad organizzazioni nonprofit. Inoltre si rileva una significativa disparità di trattamento in ambito tributario, dal momento che le imprese sociali non godono di un particolare regime fiscale agevolato a meno che non abbiano la qualifica di Onlus o si costituiscano sotto forma di cooperative sociali.

Ad oggi la figura dell'impresa sociale risulta impiegata in modo molto limitato, a causa sia della relativa novità delle norme che la regolano, sia delle problematiche evidenziate nel precedente capoverso. Si ritiene, peraltro, che la figura dell'impresa sociale possa portare in futuro notevoli benefici nell'ambito del nonprofit, permettendo alle organizzazioni del settore di assumere figure giuridiche che meglio si adattano ad attività economiche di rilevanti dimensioni. Solo nei prossimi anni si potrà verificare se il legislatore saprà apportare le modifiche legislative necessarie ad un più intenso sviluppo delle imprese sociali e le organizzazioni nonprofit sapranno impiegare tale nuova forma giuridica per migliorare l'efficienza e l'efficacia delle proprie attività sociali.

---

*h) formazione universitaria e post-universitaria;*  
*i) ricerca ed erogazione di servizi culturali;*  
*l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;*  
*m) servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale”.*

## CAPITOLO IV

### LA MISURAZIONE DEI RISULTATI NELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT

**SOMMARIO: 4.1 Oggetto e finalità dell'attività di misurazione dei risultati – 4.2 La rilevazione dei risultati – 4.3 Il bilancio di esercizio per le organizzazioni nonprofit – 4.4 Il risultato della gestione nelle organizzazioni non profit – 4.5 Strumenti di controllo di gestione – 4.6 Gli indicatori di risultato**

#### **4.1 Oggetto e finalità dell'attività di misurazione dei risultati**

Nel primo capitolo del presente scritto si è chiarito come il fine ultimo di qualsiasi azienda sia costituito dalla creazione di utilità. Tale fine è comune a qualsiasi organizzazione avente i requisiti di aziendalità più volte richiamati. La gestione aziendale è quindi diretta alla combinazione delle utilità ricevute sotto forma di fattori di produzione al fine di ottenere un'utilità maggiore rispetto alla somma delle utilità impiegate.

L'azienda, peraltro, trova la propria ragion d'essere non nella semplice produzione di utilità ma nella massimizzazione della stessa, dati i mezzi ed i fattori di produzione a disposizione. La gestione aziendale deve quindi rispettare il principio di economicità inteso come *“la capacità dell'azienda di perdurare massimizzando l'utilità delle risorse impiegate”*<sup>1</sup>.

Il soggetto economico ha quindi la necessità di verificare periodicamente se, e in quale misura, l'azienda abbia perseguito il proprio fine di massimizzazione dell'utilità. In tal senso le esigenze conoscitive riguardo la gestione aziendale possono essere sostanzialmente ricondotte alla necessità di:

---

<sup>1</sup> SOSTERO U., *L'economicità delle aziende*, Giuffrè Editore, 2003, p. 4. Riguardo il concetto di economicità il Ferrero propone la seguente definizione: *“L'economicità è l'attitudine dell'azienda ad operare come strumento economico durevole, ovvero, in altri termini, l'attitudine dell'azienda stessa a perdurare operando come strumento economico”*. FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, 1968, p. 198.

- conoscere la capacità dell'azienda di soddisfare i bisogni della collettività di riferimento;
- conoscere il rapporto tra risorse impiegate nella gestione e utilità prodotta dalla stessa.

La capacità dell'azienda di perseguire le finalità istituzionali rappresenta l'efficacia della gestione, la quale costituisce un parametro imprescindibile per la valutazione dell'operato aziendale. Ogni azienda viene istituita per il perseguimento di determinate finalità e il loro raggiungimento rappresenta l'obiettivo ultimo dell'intera attività aziendale. Il giudizio di efficacia mira quindi a valutare *ex post* il frutto dell'attività aziendale sotto due differenti aspetti: da una parte il giudizio di efficacia richiede di confrontare le caratteristiche quantitative e qualitative dei beni e servizi realizzati rispetto a quelli originariamente programmati, si tratta della cosiddetta efficacia interna od operativa; dall'altra parte vi è l'efficacia esterna o strategica che consiste nella verifica della capacità dei beni e servizi realizzati di soddisfare i bisogni della collettività di riferimento<sup>2</sup>.

L'efficacia è sovente delineata come un obiettivo più "elevato" rispetto allo stesso concetto di economicità, in quanto la valutazione della gestione aziendale secondo il principio di economicità ha senso solo nel momento in cui l'attività aziendale sia tesa al soddisfacimento dei bisogni per cui è stata costituita, in caso contrario non avrebbe alcun senso parlare di economicità della gestione<sup>3</sup>.

Appurata l'efficacia della gestione aziendale, si rende necessario verificare il rapporto tra risorse impiegate e utilità prodotta. Si tratta del cosiddetto principio di efficienza della gestione è cioè la capacità di impiegare razionalmente le risorse disponibili.

Il principio di economicità richiede che la gestione sia svolta con efficacia ed efficienza congiuntamente. È infatti possibile che l'attività aziendale sia svolta in modo efficace ma non efficiente, ad esempio come conseguenza di un'abbondanza di risorse disponibili, che consentano quindi il raggiungimento degli obiettivi aziendali ma con un dispendio di risorse superiore rispetto a quello ottimale. Oppure la gestione potrebbe avere un'elevata efficienza ma non essere efficace per la mancanza di risorse adeguate per il raggiungimento degli obiettivi statuiti o per lo svolgimento

---

<sup>2</sup> LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009, p. 86.

<sup>3</sup> SOSTERO U., *L'economicità delle aziende*, Giuffrè Editore, 2003, p. 5

di attività non finalizzate al perseguimento dei fini istituzionali.

L'efficienza e l'efficacia della gestione non sono peraltro sufficienti ad assicurare la sopravvivenza dell'azienda e il raggiungimento delle proprie finalità. Nel paragrafo 1.2 si è già chiarito come il concetto di economicità sia correlato in modo inscindibile al concetto di equilibrio economico della gestione. La continua ricerca e il mantenimento dell'equilibrio economico rappresentano una condizione imprescindibile per il raggiungimento dei fini aziendali. Il mantenimento dell'equilibrio economico in una prospettiva dinamica consente all'azienda di perdurare nel tempo in una condizione di relativa autonomia<sup>4</sup>. Esso peraltro non assicura il raggiungimento degli obiettivi aziendali, si tratta piuttosto di una condizione "tecnica"<sup>5</sup>, in assenza della quale l'azienda è destinata a perire.

Riassumendo i concetti appena esposti: l'azienda al fine di perdurare nel tempo e raggiungere i propri obiettivi deve svolgere la propria gestione in modo efficiente ed efficace, avendo cura di mantenere in via prospettica adeguate condizioni di equilibrio economico.

Si pone quindi il problema di misurare in concreto l'economicità della gestione nei suoi diversi aspetti. L'esigenza di misurare in termini numerici le operazioni svolte<sup>6</sup> ha peraltro radici profonde e si è posta sin dal primo momento in cui l'uomo ha iniziato ad operare in ambito economico, al fine di tener memoria degli accadimenti aziendali e di determinare il contributo di tali accadimenti all'incremento o al decremento della ricchezza dei singoli o delle aziende<sup>7</sup>.

In tale ultimo ambito, la misurazione del risultato dell'attività di gestione aziendale comporta la necessità di definire: l'oggetto, le regole di corrispondenza, il

---

<sup>4</sup> Come già chiarito nel Capitolo I, l'autonomia aziendale ha sempre natura relativa in quanto risulta sempre correlata alle decisioni di terze economie di mantenere il proprio potere d'acquisto all'interno dell'azienda o di introdurre di nuovo. Cfr. nota n. 30.

<sup>5</sup> "...il conseguimento di un soddisfacente livello di equilibrio economico in costanti condizioni di solvibilità finanziaria è da considerare, ..., non più come l'obiettivo cui tendere, ma come la condizione di vincolo da soddisfare per poter sopravvivere e per poter perseguire efficacemente finalità istituzionali d'ordine meta-economico". MARCON G. – TIEGHI M., *Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende non profit*, in ZANGRANDI A., *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, EGEA, 2000, p. 79.

<sup>6</sup> "L'impiego della rappresentazione numerica nella rilevazione di azienda, risale alle origini della Ragioneria. Probabilmente esso si basò, da principio, su di un particolare aspetto della rappresentazione numerica e, precisamente, sul processo di enumerazione. Il computo, ossia la numerazione delle unità monetarie costituenti una data somma, diede origine ai primi dati contabili...". CATTANEO M., *Le misurazioni di azienda*, 1959, p. 31.

<sup>7</sup> BERETTA A., *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, 1999, p. 5.

fine e l'utilizzatore della misurazione<sup>8</sup>.

L'oggetto dell'attività di misurazione in ambito aziendale è costituito dal risultato della gestione e cioè dall'utilità prodotta attraverso il complesso delle operazioni aziendali svolte che, a loro volta, sono la conseguenza delle scelte operate dal soggetto economico. L'ammontare complessivo dell'utilità prodotta da un'azienda può essere conosciuto in modo certo solamente al termine della vita aziendale, ma tale conoscenza risulterebbe di scarsa utilità.

Una delle finalità primarie dell'attività di misurazione dei risultati aziendali è rappresentata, infatti, dalla possibilità per il soggetto economico di conoscere periodicamente ed in modo sistematico l'andamento economico della gestione al fine di poter verificare le conseguenze delle scelte operate e, eventualmente, modificare le decisioni assunte. Il soggetto economico ha quindi la necessità di ottenere informazioni riguardo l'andamento della gestione entro archi temporali più ristretti rispetto all'intera vita aziendale. A tal fine si suole suddividere la vita aziendale in segmenti, definendo periodo amministrativo il lasso di tempo (usualmente pari ad un anno solare) durante il quale si svolgono determinate operazioni aziendali. Si è già detto, peraltro, come i cicli di gestione si susseguano e si sovrappongano tra loro in continuazione, sicché al termine del periodo amministrativo è naturale vi siano dei cicli di gestione non terminati ed ancora in corso. Si rende quindi necessario ricondurre tali cicli di gestione ad un determinato periodo amministrativo.

L'attribuzione delle operazioni ad uno specifico periodo amministrativo deve avvenire secondo il principio di competenza economica<sup>9</sup>. Se quindi ci si riferisce non alle operazioni svoltesi in un determinato lasso di tempo, ma a quelle attribuite economicamente a tale periodo si ottiene il concetto di esercizio<sup>10</sup>.

La misurazione dell'utilità creata in un determinato esercizio comporta la

---

<sup>8</sup> LEARDINI C., *Misurazione e rilevazione del risultato dell'attività aziendale*, Giappichelli, 2009, pp. 32 e ss.

<sup>9</sup> "...l'imputazione dei costi e dei ricavi ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, viene effettuata in un primo tempo con il criterio per il quale vengono attribuiti all'esercizio i ricavi di vendita dei prodotti ottenuti nel periodo amministrativo e i costi dei fattori di produzione impiegati nei processi e nelle combinazioni produttive nel periodo stesso; solo in un secondo tempo tale criterio viene temperato dalla esigenza di remunerare adeguatamente il capitale sociale negli esercizi futuri". ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, pp. 321 e 322.

<sup>10</sup> La differenza concettuale tra periodo amministrativo ed esercizio è chiaramente illustrata dall'Ardemani: "...il periodo amministrativo è un lasso di tempo durante il quale vengono attuate determinate operazioni economiche; l'esercizio è una parte della vita dell'impresa, ed è formato dalle operazioni che vengono attribuite – sulla base dell'applicazione di dati principi e criteri – a un periodo amministrativo". ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 45.

definizione di una grandezza astratta, non specificatamente riferibile a singole operazioni o accadimenti<sup>11</sup>, ma che riassume il risultato di un insieme di fenomeni che può essere riferito sia all'intera attività di gestione aziendale sia ad una o più parti della stessa<sup>12</sup>. Si tratta del cosiddetto reddito di esercizio.

Stabilito l'oggetto dell'attività di misurazione dei risultati, occorre definire un insieme di regole atto a rappresentare i fenomeni empirici mediante relazioni numeriche<sup>13</sup>. I numeri non sono altro che simboli associati a particolari proprietà del fenomeno reale da descrivere. Essi rappresentano sempre un surrogato del fenomeno principale e non devono mai essere confusi con il fenomeno stesso. Ovviamente affinché tali simboli siano percepiti ed intesi da chiunque allo stesso modo, è necessario stabilire in termini molto precisi le regole sintattiche e le norme di corrispondenza<sup>14</sup>. Si viene quindi a costituire un modello interpretativo, composto appunto di regole e norme, che consente di rappresentare la realtà sottoforma di simboli.

I fini dell'attività di misurazione dei risultati aziendali possono riguardare molteplici aspetti della gestione quali ad esempio<sup>15</sup>: il controllo delle diverse operazioni aziendali, il supporto a specifiche decisioni, la predisposizione di sintesi informative per scopi particolari. Tali aspetti rappresentano peraltro finalità secondarie dell'attività di misurazione dei risultati, in quanto la finalità primaria, non può che consistere nel “...verificare in modo sistematico e continuativo il grado di perseguimento dei fini istituzionali dell'impresa”<sup>16</sup>. In altre parole, l'attività di

---

<sup>11</sup> Secondo Onida il reddito “è sempre relativo ad un sistema economico di operazioni, più o meno esteso nello spazio e nel tempo; non è il frutto di un'operazione isolata né la misura di redditi autonomamente attribuibili a distinte operazioni od a particolari complessi variamente delimitabili nel sistema della gestione”. ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, 1968, p. 585.

<sup>12</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, p. 103.

<sup>13</sup> A questo proposito Mason e Swanson definiscono l'attività di misurazione come l'attribuzione di un “segno” espresso in termini numerici ad una qualche caratteristica connessa ad un oggetto o avvenimento rilevante. MASON R.O. – SWANSON E.B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, Problemi di gestione, anno XI, n. 10.

<sup>14</sup> AGLIATI M., *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, EGEA, 1990, p. 87.

<sup>15</sup> AGLIATI M., *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, EGEA, 1990, p. 21.

<sup>16</sup> AGLIATI M., *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, EGEA, 1990, p. 21. Su tale aspetto scrive Amigoni: “La misurazione economica, cioè la rilevazione e la rappresentazione in forme opportune di grandezze riferibili ai processi di produzione, consumo e scambio di beni e servizi, nasce con la finalità primaria di consentire al soggetto economico il governo delle aziende in cui tali processi si svolgono. Il perseguimento delle finalità istituzionali richiede infatti la continua misurazione sia del loro grado di raggiungimento, sia delle caratteristiche delle operazioni, dei processi e dei cicli di operazioni per mezzo dei quali questo viene perseguito”. AMIGONI F., *Le misure economiche nella gestione per obiettivi*, in AMIGONI F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda*,

misurazione dei risultati deve verificare il grado di economicità della gestione aziendale.

La funzione aziendale preposta all'ottenimento delle informazioni necessarie per la determinazione dei risultati ottenuti dall'azienda e per l'elaborazione degli stessi, è costituita dall'attività di rilevazione<sup>17</sup>. Tale funzione consente al soggetto economico di conoscere l'andamento dell'attività aziendale e il raggiungimento dei fini preposti al fine di modificare le decisioni assunte o di intraprendere le azioni necessarie<sup>18</sup>.

## 4.2 La rilevazione dei risultati

L'attività di gestione aziendale comporta lo svolgimento di operazioni economiche che promanano segnali aventi essenzialmente natura economica<sup>19</sup>. La rilevazione dei risultati della gestione ha come scopo l'identificazione dei fenomeni aziendali aventi natura economica<sup>20</sup> e la loro quantificazione mediante adeguati strumenti e metodologie.

La rilevazione si caratterizza, quindi, per una natura tipicamente quantitativa,

---

*programmazione e controllo*, Giuffrè, 1988, p. 365.

<sup>17</sup> Lo Zappa definisce l'attività di rilevazione come "... la metodica osservazione e la determinazione degli accadimenti di azienda, e dei processi e delle loro combinazioni nei quali, ad opera degli organi di azienda, sono composte le operazioni di gestione. Accadimenti, processi e combinazioni si devono osservare e determinare nei loro modi di essere, nei loro risultati. Spesso la rilevazione deve esplicarsi in previsione di fenomeni futuri, non di rado anche in stime che variamente riguardano fenomeni passati, presenti e futuri e che sovente valgono a dare espressione al divenire della gestione". ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia dell'impresa*, Giuffrè, 1956, vol. I, p. 103. Di notevole interesse anche la definizione proposta dall'Ardemani: "La terza parte dell'amministrazione è costituita dalla determinazione e rilevazione delle quantità di azienda e di mercato, cioè degli strumenti che vengono approntati per acquisire le informazioni necessarie al controllo dell'impresa". ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989, p. 50. Infine secondo l'Amodeo: "Per rilevazione s'intende la memoria scritta degli accadimenti d'impresa, cioè l'annotazione, in opportuna forma, dei fenomeni che nell'ambito dell'impresa hanno luogo". AMODEO D., *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, 2002, p. 223.

<sup>18</sup> "Ne la gestione né l'organizzazione, invero, possono essere ordinate con fondamento consapevole e secondo efficienza, senza l'ausilio della rilevazione e cioè della metodica osservazione e determinazione, preventiva o consuntiva, prospettiva o retrospettiva, riferita sia a fenomeni dell'azienda, sia a fenomeni di mercato e di ambiente, con i quali i primi hanno o possono avere significative relazioni". ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, 1968, p. 555.

<sup>19</sup> LEARDINI C., *Misurazione e rilevazione del risultato dell'attività aziendale*, Giappichelli, 2009, p. 36.

<sup>20</sup> "Qualunque fatto di azienda o qualunque fenomeno dei mercati in cui essa opera, od anche interessanti la sua gestione soltanto indirettamente, purché in qualche momento del suo divenire sia suscettibile di misurazione quantitativa, anche se non monetaria, può costituire oggetto di rilevazione". ROSSI N., *L'economia d'azienda e i suoi strumenti d'indagine*, UTET, 1966, p. 65.



sebbene non tutti i fenomeni attinenti la gestione aziendale possano essere espressi in termini quantitativi.

Le quantità oggetto di determinazione mediante l'attività di rilevazione possono avere differente natura<sup>21</sup>:

- quantità economiche in senso proprio e cioè misurabili in modo obiettivo, quali ad esempio le entrate ed uscite di cassa espresse in moneta, il valore nominale di crediti e debiti in moneta di conto, le quantità fisiche di beni acquistati o ceduti. La determinazione di tali quantità è il frutto di un semplice processo di accertamento;
- quantità stimate, quando le quantità economiche, come sopra definite, non siano determinabili con precisione oppure non siano definibili con precisione i fattori che concorrono alla loro determinazione. Per tali quantità non esiste un valore che possa essere considerato corretto in assoluto, ma vi è un insieme di valori che possono essere considerati ragionevoli. Si tratta, ad esempio, del valore dei beni in rimanenza al termine dell'esercizio, del presunto valore di realizzo dei crediti in valuta o di crediti in sofferenza;
- quantità astratte, che non si riferiscono ad alcun accadimento specifico e reale, ma che costituiscono il frutto di precise astrazioni ed ipotesi e risultano corrette solo in relazione a queste. Le principali quantità astratte che si suole determinare in relazione alla gestione aziendale sono rappresentate dal reddito di esercizio, dal capitale e dal costo di prodotto.

Deve tuttavia essere prestata la massima attenzione al fatto che le determinazioni quantitative d'azienda, a prescindere dalla loro natura, rappresentano sempre un'espressione descrittiva in termini numerici di una realtà sottostante<sup>22</sup>. In tal senso, risulta di fondamentale importanza la scelta dell'unità di misura al fine di

---

<sup>21</sup> ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, 1968, pp. 556 e ss.

<sup>22</sup> LEARDINI C., *Misurazione e rilevazione del risultato dell'attività aziendale*, Giappichelli, 2009, p. 36. Su tale aspetto si ritengono significative le parole di Colletti: "*Il numero dell'economia aziendale non è il numero della matematica, ...; esso è analisi e sintesi di giudizi, ed ha significato solo in considerazione del significato che si vuole attribuire a quei giudizi: quindi è l'espressione quantitativa di concetti economico aziendali, che acquistano consistenza nella relatività delle determinazioni operate nel complesso e coordinato divenire aziendale*". COLLETTI N., *Il numero in economia aziendale*, Abbaco, 1954, p. 20.

quantificare le operazioni oggetto di rilevazione. In particolare, considerato che le rilevazioni avvengono in momenti temporali diversi è necessario che l'unità di misura prescelta garantisca l'omogeneità dei valori determinati. A tal fine l'unità di misura generalmente impiegata è rappresentata dalla moneta. La principale motivazione di tale scelta deriva dal fatto che la moneta è comunemente accettata quale mezzo di pagamento e può quindi essere considerata quale "unità numeraria"<sup>23</sup>.

Tale impostazione ha, peraltro, condotto ad una sovrapposizione dei concetti di ricchezza e di denaro<sup>24</sup>. In realtà, tale interpretazione del concetto di ricchezza non è l'unica accettata o possibile, ma certamente è la più immediata ed intuitiva; ciò soprattutto in considerazione del fatto che il metro monetario consente una quantificazione della ricchezza piuttosto semplice ed oggettiva con riferimento alle modalità di calcolo della stessa.

In alcune discipline economiche, come la macroeconomia, il parametro monetario inizia ad essere considerato inadeguato ad esprimere il concetto di ricchezza. Di particolare rilievo in tal senso è il lavoro svolto dalla "Commission on the Measurement Of Economic Performance and Social Progress" presieduta dal premio Nobel Prof. Stiglitz e promossa dallo Stato Francese. Lo scopo principale della commissione consiste nell'individuazione di una metodologia di determinazione della ricchezza delle nazioni alternativa rispetto al PIL, il quale risulta fortemente ancorato al parametro monetario. Senza volersi addentrare in argomenti che esulano dai confini del presente lavoro e della stessa Economia Aziendale, è piuttosto palese che il PIL, soprattutto se considerato in valore assoluto e non pro-capite, rappresenta una misura piuttosto grezza della ricchezza di un paese. Esso infatti non tiene conto di numerosi fattori che influiscono sulla qualità della vita dei cittadini quali: la cura dell'ambiente, l'ampiezza e l'efficienza dei servizi di welfare, le infrastrutture, la qualità dell'istruzione, ecc..

Sebbene il lavoro della Commissione presieduta dal Prof. Stiglitz si riferisca all'ambito macroeconomico, il principio che ne sta alla base del lavoro può essere

---

<sup>23</sup> CATTANEO M., *Le misurazioni di azienda*, Giuffrè, 1959, p. 94.

<sup>24</sup> Secondo il Capaldo tale impostazione "si fonda su una particolare accezione di ricchezza; su un'accezione, in verità, non ben esplicitata e rigorosa, ma che comunque sembra intendere la ricchezza in termini genericamente monetari, come accrescimento del denaro o del valore di scambio dei beni di pertinenza di un determinato soggetto". CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, p. 77.

traslato per analogia anche in economia aziendale: la ricchezza prodotta, sia essa riferita ad una nazione o ad un'azienda oppure anche ad un singolo soggetto, non può essere espressa compiutamente impiegando unicamente il metro monetario.

Nelle imprese la nozione di ricchezza risulta strettamente legata ai prezzi di mercato<sup>25</sup>, e quindi al parametro monetario, in quanto essi le attribuiscono concretezza essendo generalmente oggettivi e facilmente quantificabili. I ricavi di vendita, intesi come prodotto delle unità fisiche cedute per il loro prezzo di cessione, esprimono il grado di soddisfazione che gli acquirenti hanno accettato di quantificare attraverso la contrattazione del prezzo<sup>26</sup>. La quantificazione delle operazioni aziendali mediante il parametro monetario consente di pervenire a risultati di sintesi dell'attività di gestione, in particolare alla determinazione del reddito di esercizio. Si tratta di una quantità astratta che rappresenta una stima della nuova ricchezza prodotta dall'azienda durante l'esercizio. Il reddito consente mediante opportune elaborazioni e comparazioni di pervenire a misure di economicità della gestione aziendale.

Ciò non vale per le organizzazioni nonprofit le quali cedono i beni e i servizi prodotti senza il riconoscimento di un corrispettivo ovvero, quando applicano un prezzo ai propri "clienti", questo spesso non rappresenta una misura significativa dell'utilità incorporata nei beni e servizi ceduti<sup>27</sup>.

Per le organizzazioni nonprofit il reddito di esercizio non rappresenta, quindi, un valido indicatore dell'economicità della gestione. Ciò non significa che le organizzazioni nonprofit non producano ricchezza come appare evidente se si pensa ad un bene prodotto con le medesime caratteristiche sia da un'impresa, sia da un'organizzazione nonprofit. L'utilità connessa a tale bene dipende dalle sue qualità intrinseche e non dal soggetto che lo pone in commercio o dalla circostanza che questo applichi o meno un prezzo per la sua cessione.

---

<sup>25</sup> CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, p. 79.

<sup>26</sup> FARNETI G., *Le aziende non profit e il loro sistema informativo*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000, p. 513.

<sup>27</sup> Capaldo osserva a tal proposito: "l'azienda di erogazione, come sappiamo, rende i suoi servizi o, più in generale, cede la sua produzione senza alcuna controprestazione. A volte, in verità, vi è una controprestazione, ma essa è poco più che simbolica ed è richiesta non tanto per il contributo che ne può derivare alla copertura delle spese, quanto per contrastare il rischio di sprechi, insito nell'uso di un servizio reso gratuitamente". CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, pp. 41-42.

Si pone quindi il problema per le organizzazioni nonprofit di determinare appositi strumenti che consentano di misurare i risultati e le performance di tali organizzazioni.

#### **4.3 Il bilancio di esercizio per le organizzazioni nonprofit**

Nell'ambito della gestione aziendale, la funzione di rilevazione dei singoli accadimenti economici è demandata alla contabilità generale, la quale, mediante specifici strumenti e processi, “traduce” i fatti esterni di gestione in quantità numeriche<sup>28</sup>. Le quantità così rilevate sono periodicamente “riassunte” in un documento definito bilancio.

Semplificando notevolmente, il bilancio d'esercizio consente di definire il reddito prodotto nell'esercizio e il capitale di funzionamento dell'azienda al termine dello stesso<sup>29</sup>. Il reddito d'esercizio rappresenta una misura astratta della nuova ricchezza prodotta nel corso di un singolo segmento di gestione dell'azienda<sup>30</sup>. Si tratta di una grandezza di flusso, la cui determinazione, peraltro, richiede necessariamente *“la determinazione di una grandezza di consistenza tesa a rappresentare l'insieme dei mezzi e delle condizioni di cui dispone in un certo momento l'impresa per l'esercizio della sua attività”*<sup>31</sup>.

Il bilancio rappresenta quindi una preziosa fonte d'informazioni per tutti i soggetti che intrattengono rapporti economici con l'azienda: finanziatori a vario titolo, clienti, fornitori, dipendenti, amministrazione finanziaria, solo per citare i principali. Il legislatore, in considerazione dell'importanza di tale documento, ha ritenuto opportuno statuire norme precise sulle modalità di redazione del bilancio al fine di ridurre al minimo la discrezionalità del redattore del bilancio.

La sezione IX, capo V, titolo, V, libro V, del Codice Civile, contiene le principali norme in materia di bilancio previste per le società commerciali, da integrare con i principi contabili statuiti dall'Organismo Italiano di Contabilità.

---

<sup>28</sup> GIUNTA F. – PISANI M., *Il bilancio*, Apogeo, 2005, p. 4.

<sup>29</sup> ALBERTI G.B., *Il bilancio di esercizio*, FrancoAngeli, 2008, pp. 32 e ss.

<sup>30</sup> Il Rossi definisce il reddito d'esercizio come *“...la variazione positiva o negativa che, per effetto della gestione, subisce il capitale di funzionamento di una determinata impresa durante un periodo amministrativo”*. ROSSI N., *L'economia di azienda e i suoi strumenti di indagine*, UTET, 1966, pp. 115-116.

<sup>31</sup> ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, pp. 235 e ss.

Ci si chiede peraltro se tali norme siano applicabili direttamente anche alle organizzazioni nonprofit. La domanda deriva dal fatto che, mentre per le imprese con finalità di lucro il reddito rappresenta una misura piuttosto verosimile della ricchezza prodotta in un determinato periodo, per le organizzazioni nonprofit il reddito perde gran parte della sua significatività, dal momento che il fine ultimo di tali organizzazioni consiste nella massimizzazione dell'utilità prodotta per la società. Si tratta di benefici la cui misura può essere rilevata solo in minima parte utilizzando il metro monetario.

Ciononostante, il perseguimento dei fini istituzionali non può portare un'organizzazione nonprofit a disinteressarsi dell'economicità della gestione. Come illustrato al precedente paragrafo, al fine di assicurare la propria sopravvivenza, anche un'organizzazione nonprofit deve rispettare i principi di efficienza, efficacia ed economicità della gestione<sup>32</sup>. Il reddito di esercizio manifesta la propria utilità anche per le organizzazioni nonprofit nel momento in cui evidenzia l'esistenza o meno dell'equilibrio generale dell'azienda.

Appurata l'utilità della redazione del bilancio di esercizio anche per le organizzazioni nonprofit, si pone il problema di identificare le norme, i principi ed i criteri da adottare per la redazione di tale documento.

Per alcune organizzazioni nonprofit, quali le cooperative sociali e le imprese sociali costituite sotto forma societaria, vi è l'obbligo di applicare le norme ed i principi contabili previsti per le società commerciali. Per le altre tipologie giuridiche di organizzazioni nonprofit, sebbene il legislatore richieda in alcuni casi la redazione di un rendiconto annuale, non è chiaro quali siano le norme ed i principi da utilizzare nella predisposizione di tale documento.

In mancanza di precise indicazioni normative, hanno provveduto a colmare tale vuoto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti nel 2002 con un *"Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit"*<sup>33</sup> e l'Agenzia per le Onlus nel 2009 con un atto di indirizzo contenente *"Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti*

---

<sup>32</sup> COLOMBO G.M. – SETTI M., *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, IPSOA, 2002, p. 15.

<sup>33</sup> Consultabile al seguente indirizzo web:  
<http://www.cndc.it/CMS/home/jsp/cndc.jsp?cndct=0000000227&cndcp=0000000217>.

*non profit*<sup>34</sup>. Il documento dell’Agenzia per le Onlus rappresenta, per sua esplicita ammissione, una “evoluzione” del documento redatto dal CNDC, che tiene conto delle esperienze maturate nel periodo intercorso tra la pubblicazione dei due documenti. Ciò premesso, ai fini del presente elaborato, si è provveduto ad esaminare il documento redatto dall’Agenzia delle Onlus, in considerazione della sua maggiore attualità.

Innanzitutto, il documento pone l’accento sulla necessità da parte delle organizzazioni nonprofit di predisporre, oltre ad un bilancio di natura contabile, il bilancio di missione, il cui obiettivo è quello di illustrare: le attività svolte dall’organizzazione, le risorse impiegate e gli obiettivi raggiunti. Si tratta evidentemente di un documento essenziale per un’organizzazione nonprofit al fine di rendere percepibile all’esterno l’utilità prodotta per la collettività.

In merito al bilancio di esercizio, la proposta emanata dall’Agenzia sulle Onlus si basa su una struttura di bilancio che ricalca quella prevista dal legislatore per le società commerciali e che prevede i seguenti documenti:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale;
- nota integrativa;
- relazione di missione.

Di seguito si evidenziano le principali differenze rispetto alle norme, principi e criteri previsti per i bilanci delle società commerciali.

Per quanto riguarda lo stato patrimoniale, risulta rimosso ogni riferimento a società controllanti non essendovi una struttura proprietaria simile a quelle di una società commerciale. Ulteriori differenze si rilevano nelle poste del patrimonio netto, le cui voci sono riconducibili a:

- fondo di dotazione iniziale;
- patrimonio libero, costituito dal risultato gestionale dell’esercizio concluso e di quelli precedenti;
- patrimonio vincolato, composto da fondi ricevuti da terzi con un vincolo di destinazione.

Il rendiconto gestionale ha come scopo la rappresentazione del risultato

---

<sup>34</sup> Consultabile al seguente indirizzo web: <http://www.agenziaperleonus.it/>.

gestionale di periodo e di come si sia pervenuti a tale risultato, mediante la contrapposizione di proventi/ricavi e oneri/costi. Il risultato cui si perviene ha un significato sostanzialmente diverso rispetto a quello del reddito di esercizio presentato dal conto economico di un'impresa commerciale. Come già evidenziato nel presente paragrafo, i ricavi e i proventi di un'organizzazione nonprofit non derivano solitamente da rapporti di scambio con terze economie e, quando lo sono, i prezzi praticati non sono solitamente allineati a quelli di mercato. L'attività di rendicontazione nelle organizzazioni nonprofit ha quindi il fine di informare i terzi sull'attività svolta, sulle risorse acquisite e sul loro impiego.

Un'ulteriore differenza rispetto al conto economico risiede nello schema impiegato. Il rendiconto gestionale è costituito da uno schema a sezioni contrapposte, con una classificazione dei proventi in base alla loro origine e una ripartizione degli oneri per aree gestionali. La suddivisione di oneri e proventi per aree gestionali, risulta sicuramente più semplice ed immediata per quelle organizzazioni che adottano un adeguato sistema di contabilità analitica.

La nota integrativa mantiene la propria funzione di documento esplicativo ed integrativo dei dati sintetici forniti da stato patrimoniale e conto economico<sup>35</sup>. Le informazioni da riportare nella nota tengono conto della particolare natura delle organizzazioni nonprofit, con particolare riferimento all'attività erogativa. Devono quindi essere forniti dettagli sulle erogazioni effettuate nell'esercizio e sui progetti di utilità sociale terminati, iniziati o da intraprendere.

La relazione di missione è il documento nel quale gli amministratori illustrano l'attività svolta nell'esercizio e le prospettive per gli esercizi successivi. Nello specifico, gli amministratori devono illustrare la missione dell'organizzazione, i programmi e le attività per il suo perseguimento, le attività ed i progetti realizzati o da realizzare, il grado di raggiungimento degli obiettivi. È probabilmente il documento più importante per un'organizzazione nonprofit, in quanto con la relazione di missione gli amministratori possono dar conto e comunicare all'esterno l'utilità prodotta dall'organizzazione per la società.

Per quanto riguarda i principi contabili e i criteri di redazione da impiegare nella predisposizione del bilancio di un'organizzazione nonprofit, si rileva come non

---

<sup>35</sup> LEARDINI C., *La nota integrativa*, p. 177, in ALBERTI G.B., *Il bilancio di esercizio*, Franco Angeli, 2008.

sia possibile impiegare pedissequamente quelli previsti per le imprese tese alla remunerazione del capitale di rischio. Per tali imprese, infatti, l'applicazione di corretti principi contabili permette di determinare, nel modo più attendibile possibile, il reddito distribuibile a terzi. Nelle organizzazioni nonprofit, il surplus eventualmente generato dalla gestione non può essere distribuito a terzi in nessun caso. I soggetti esterni sono interessati all'utilità prodotta in determinato esercizio da un'organizzazione nonprofit e non alla ricchezza monetaria generata.

Attualmente non esistono principi contabili specificatamente dedicati alle organizzazioni nonprofit e quelli proposti dall'Agenzia per le Onlus sono ancora ad uno stato embrionale. Peraltro ci si chiede se sia davvero necessaria la statuizione di uno specifico set di principi contabili per le organizzazioni nonprofit o non sia forse più utile lo sviluppo ed il miglioramento di strumenti differenti rispetto alla contabilità generale e al bilancio d'esercizio.

#### **4.4 Il risultato della gestione nelle organizzazioni non profit**

Come già chiarito al paragrafo 1.5, il concetto di produzione economica si esplicita nella capacità dell'azienda di produrre, attraverso la gestione, un'utilità superiore rispetto a quella dei fattori produttivi impiegati. Si tratta di un principio valido a prescindere dalla circostanza che l'utilità prodotta possa essere quantificata monetariamente. La moneta rappresenta infatti un'unità di misura che consente un'agevole quantificazione dell'utilità incorporata nei beni o servizi ceduti, ma non rappresenta l'utilità stessa. Per quanto riguarda le imprese, la possibilità di poter determinare monetariamente l'utilità prodotta attraverso i prezzi applicati ai beni e servizi ceduti, permette di definire delle misure sintetiche di risultato qual'è il reddito di esercizio.

Per le organizzazioni nonprofit non esiste solitamente tale possibilità, in quanto le entrate derivanti dalla cessione di beni e servizi non sono generalmente espresse in termini monetari o comunque la loro quantificazione monetaria non rappresenta una misura significativa dell'utilità in essi incorporata<sup>36</sup>. Ciò comporta la

---

<sup>36</sup> Secondo Tessitore *“Un elemento comune a tutte le forme organizzative N.P. riguarda il limitato significato economico che assume il sistema generale o parziale dei valori di scambio, sia sul fronte delle acquisizioni dei fattori produttivi sia su quello della cessione dei beni o servizi prodotti”*.



necessità di identificare un metodo adeguato al fine di misurare i risultati della gestione di tali organizzazioni<sup>37</sup>.

La conoscenza dei risultati discende peraltro dalla determinazione delle componenti che concorrono alla formazione degli stessi. Con riferimento alla gestione aziendale si tratta delle operazioni economiche riconducibili alle fasi del ciclo di gestione già descritte in precedenza. In particolare il risultato della gestione risulta influenzato dalle operazioni afferenti le fasi degli investimenti e dei disinvestimenti.

Nella fase degli investimenti l'azienda procede ad acquisire i fattori di produzione necessari allo svolgimento dell'attività aziendale. Nelle organizzazioni nonprofit tale fase risulta caratterizzata da alcuni aspetti peculiari. In primo luogo le decisioni di investimento nelle organizzazioni nonprofit sono assunte tenendo in considerazione non tanto la capacità dei fattori di produzione di generare ricavi monetari quanto, piuttosto, in relazione alla loro capacità di soddisfare i bisogni ai quali le organizzazioni nonprofit intendono provvedere. Secondariamente, si rileva come non sia infrequente nelle organizzazioni nonprofit l'acquisizione di fattori di produzione senza che ciò comporti un'uscita monetaria per l'organizzazione. L'esempio più eclatante in tal senso è rappresentato dal volontariato che rappresenta un tipico fattore di produzione (il lavoro) "gratuito".

La valutazione dell'economicità della gestione delle organizzazioni nonprofit non può non considerare l'esistenza di fattori di produzione acquisiti senza il sostenimento di alcuna uscita monetaria. Il principio alla base di tale considerazione è il medesimo già illustrato precedentemente con riferimento alla cessione di beni e servizi nell'ambito del nonprofit. La circostanza che alcuni fattori di produzione siano acquisiti senza corrispondere alcun prezzo, non significa che tali fattori non abbiano alcuna utilità. Il loro utilizzo nel processo produttivo di un'organizzazione

---

TESSITORE M., *La produzione e la distribuzione del valore*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, p. 166.

<sup>37</sup> Secondo il Farneti: "... la mancanza di una grandezza idonea a dare una visione unitaria dei risultati, nella direzione del raggiungimento delle finalità aziendali, esprimibile in termini quantitativi, non significa anche l'impossibilità di verificare i suddetti risultati, nell'azienda non lucrativa, semplicemente significa che essi andranno opportunamente ricercati (...). La mancanza di una prevalente misura atta a quantificare le performance, non ci deve però allontanare, nelle aziende non lucrative, come invece normalmente si verifica (per un deficit di cultura aziendale, o per più gravi patologie), dall'indagine su come massimizzarne/ottimizzarne il rapporto fra l'utilità prodotta e l'utilità consumata, ovvero l'economicità". FARNETI G., *Economia d'Azienda*, FrancoAngeli, 2007, p. 13.

nonprofit produce in ogni caso un consumo di utilità che deve essere quantificato<sup>38</sup> al fine di pervenire a misure di performance che siano il più oggettive possibili.

La fase dei disinvestimenti accoglie invece tutte le operazioni relative al trasferimento a terzi dei prodotti oggetto dell'attività aziendale. Tali operazioni avvengono solitamente sul mercato e comportano l'ottenimento di potere d'acquisto trasferito da parte dei soggetti acquirenti i prodotti dell'azienda. Ciò non risulta peraltro sempre vero con riferimento alle organizzazioni nonprofit le quali trasferiscono a terzi i beni e servizi prodotti senza l'ottenimento di un prezzo o quando ciò avviene il prezzo ottenuto non risulta comunque indicativo dell'utilità dei beni trasferiti. Come già visto, peraltro, ciò non significa che i beni e servizi prodotti da un'organizzazione nonprofit siano privi di utilità, ma comporta piuttosto l'impossibilità di quantificare tale utilità mediante la correlazione tra trasferimento di un bene o un servizio e la corrispondente entrata di mezzi monetari o assimilati<sup>39</sup>.

La fase dei disinvestimenti si caratterizza per un'ulteriore peculiarità nell'ambito delle organizzazioni nonprofit. Essa infatti conclude il ciclo di gestione di tali organizzazioni, comportando l'impossibilità di ottenere nuovo potere d'acquisto da destinare allo svolgimento di nuovi cicli di gestione e quindi alla fase dei rimborsi e delle remunerazioni del potere d'acquisto inserito in azienda da parte di terze economie.

L'impossibilità di ottenere risorse economiche durante la fase dei disinvestimenti per lo svolgimento di nuovi cicli di gestione, comporta la necessità di ottenere tali risorse da terzi a titolo di finanziamento. In tal senso, la capacità di misurare in modo ragionevole i risultati ottenuti e di comunicarli all'esterno, risultano di fondamentale importanza nell'ambito del settore nonprofit al fine di attrarre nuove risorse da destinare allo svolgimento di ulteriori cicli di gestione.

---

<sup>38</sup> Capaldo con riferimento all'attività di volontariato sostiene che: *"In presenza di apprezzabili movimenti in natura, occorre opportunamente integrare – non necessariamente, s'intende, nel bilancio – i dati monetari con valori di stima di quei movimenti"*. CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996, p. 67.

<sup>39</sup> LEARDINI C., *Misurazione e rilevazione del risultato dell'attività aziendale*, Giappichelli, 2009, p. 63. Su tale aspetto Amodeo osserva: *"a primo vedere, il percepimento di fenomeni di costo e di ricavo come svincolati dai corrispondenti fenomeni di uscita e di entrata appare disagevole, a cagione della spontanea identificazione cui si è indotti degli uni negli altri. Ma un costo non una uscita, così come un ricavo non è un'entrata, anche se l'immediata visione non riesce a cogliere la diversità degli aspetti. Un costo è un onere, così come un ricavo è un vantaggio: l'onere è tipicamente misurato dall'uscita ed il vantaggio dall'entrata"*. AMODEO D., *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, 2002, p. 176.

Da quanto esposto emerge come l'utilizzo delle tradizionali metodologie di rilevazione dei risultati nell'ambito del settore nonprofit non consentano di pervenire ad una misura sintetica di risultato, qual è il reddito di esercizio per le imprese, che esprima il grado di efficacia e di efficienza della gestione, ciò a causa dell'impossibilità di comparare costi e ricavi espressivi delle utilità consumate e prodotte.

Da ciò discende che, mentre per le imprese il reddito d'esercizio rappresenta un indicatore sintetico della maggior utilità prodotta in un determinato lasso temporale, per le organizzazioni nonprofit il reddito d'esercizio fornisce solamente un'indicazione del rapporto tra risorse impiegate e risorse generate<sup>40</sup> e risulta quindi di scarso interesse ai fini delle decisioni aziendali.

Nel cercare una soluzione a tale problema, si è spesso fatto affidamento a quantità che fossero misurabili<sup>41</sup> ovvero ad uno o più indicatori sostitutivi del reddito d'esercizio. Tali soluzioni hanno sicuramente il pregio di fornire misurazioni quantitative del risultato della gestione, che però colgono solamente in parte i frutti dell'attività aziendale ovvero risultano applicabili soltanto in determinati settori. Per chiarire il concetto basti pensare alle numerose misure di performance impiegate nelle organizzazioni nonprofit e fondate su comparazioni dei costi sostenuti per l'ottenimento di un determinato bene o per la fornitura di un servizio. Appare palese che la correlazione tra utilità prodotta e costi sostenuti è piuttosto debole in quanto l'ammontare di utilità prodotta non dipende solamente dai fattori di produzione impiegati, e quindi dai costi sostenuti, ma anche, tra gli altri, dalla capacità dell'impresa di combinare i fattori di produzione a disposizione e di percepire i bisogni da soddisfare. Un'organizzazione potrebbe essere quindi meno efficiente di un'altra nonostante minori costi di gestione. Il concetto vale anche per le misure di performance basate su misurazioni fisiche di output. Tali misure risultano ampiamente utilizzate, ad esempio, nel settore della sanità. È infatti usuale imbattersi in misure di

---

<sup>40</sup> LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009, p. 121. Riguardo la significatività del risultato economico in relazione alle organizzazioni nonprofit, Farneti evidenzia come lo stesso *“esprime solo il processo di creazione o di consumo di risparmio aziendale, dove il primo accresce il patrimonio, il secondo lo diminuisce. Ma non esprime la combinazione di efficienza/efficacia, non permette il confronto fra l'utilità creata e quella consumata, ...”*. FARNETI G., *Le aziende non profit e il loro sistema informativo*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000, p. 514.

<sup>41</sup> Ci si riferisce nello specifico alle misure di performance basate sui costi sostenuti dalle organizzazioni nonprofit ovvero alle quantità fisiche di output ceduto.

risultato di strutture sanitarie calcolate come rapporto tra servizi forniti e costi sostenuti. Tali misure possono sicuramente fornire un utile strumento di comparazione all'interno del medesimo settore di attività, ma, oltre ad avere una scarsa flessibilità, non consentono alcuna comparazione tra organizzazioni operanti in settori diversi.

Si ritiene quindi che la soluzione al problema della misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit, non risieda nella ricerca di misure alternative al reddito d'esercizio o nell'adattamento di strumenti pensati per le imprese. Il problema in questione richiede un approccio sistemico che porti alla quantificazione numerica sia dell'utilità prodotta che di quella consumata.

#### **4.5 Strumenti di controllo di gestione**

La conoscenza dei risultati aziendali costituisce un aspetto fondamentale per un vasto pubblico di soggetti: il soggetto economico che necessita di conoscere l'andamento dell'azienda e i risultati scaturiti dalle decisioni prese; coloro che hanno trasferito potere d'acquisto all'azienda che vogliono conoscere i risultati ottenuti mediante l'utilizzo delle proprie risorse; i creditori, i quali sono interessati a conoscere lo stato di salute economica dell'azienda; i lavoratori dipendenti; il fisco; i finanziatori a titolo di credito ed in genere tutti coloro che abbiano interessi nei confronti dell'azienda.

Lo strumento finalizzato alla soddisfazione di tutte queste diverse esigenze è rappresentato dal bilancio d'esercizio che consente ai soggetti che intrattengono relazioni con l'azienda di assumere le proprie decisioni economiche riguardanti i propri rapporti con l'azienda in modo consapevole e razionale<sup>42</sup>.

Le notizie fornite mediante il bilancio d'esercizio, oltre ad avere una propria capacità informativa, possono essere oggetto di ulteriori rielaborazioni al fine di pervenire ad indicatori che siano in grado di chiarire l'impatto delle decisioni aziendali sul mantenimento degli equilibri: economico, finanziario e patrimoniale<sup>43</sup>.

Tali indicatori risultano fondamentali per l'attività di controllo di gestione, intesa come *“lo strumento di governo dell'azienda volto al conseguimento degli*

---

<sup>42</sup> GIUNTA F. – PISANI M., *Il bilancio*, Apogeo, 2005, p. 26.

<sup>43</sup> LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009, p. 121.

*obiettivi attraverso un efficace ed efficiente impiego delle risorse*”<sup>44</sup>. Nell’ambito dell’attività di amministrazione aziendale, il sistema di programmazione e controllo di gestione assume come dati gli obiettivi e le strategie di lungo termine definite nell’ambito della pianificazione strategica e si focalizza sul raggiungimento di tali obiettivi mediante le strategie stabilite dal soggetto economico<sup>45</sup>. A differenza della pianificazione strategica, si tratta di un processo che si svolge in modo regolare e sistematico.

Sebbene l’attività di programmazione e controllo di gestione avvenga in buona parte in via informale, attraverso riunioni, conversazioni, appunti, ecc., è possibile suddividere l’attività di programmazione e controllo in quattro fasi principali<sup>46</sup>:

- programmazione: in tale fase il management dell’azienda procede a definire i programmi da intraprendere, nell’ambito degli obiettivi a lungo termine e dei piani stabiliti nella fase di pianificazione strategica, e l’ammontare indicativo delle entrate e delle uscite monetarie che si stimano deriveranno da tali programmi;
- predisposizione del budget: l’attività di *budgeting* consiste nella predisposizione di un piano, il budget, solitamente riferito ad un singolo esercizio, nel quale sono espressi in termini quantitativi gli obiettivi a breve termine e le modalità previste per il loro raggiungimento. Nel budget vengono determinati obiettivi specifici per ogni singola area o funzione aziendale. La definizione di tali obiettivi avviene attraverso un processo di negoziazione tra l’alta direzione e i responsabili delle singole aree/funzioni aziendali;
- produzione e misurazione: in tale fase si procede alla rilevazione dei movimenti numerari associati alle operazioni di gestione svolte dall’azienda;
- *reporting* e valutazione: in tale ultima fase tutte le informazioni (quantitative e non) raccolte nelle precedenti fasi, vengono sintetizzate e

---

<sup>44</sup> SOSTERO U., *L’economicità delle aziende*, Giuffrè Editore, 2003, p. 189.

<sup>45</sup> ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003, p. 4.

<sup>46</sup> ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003, p. 18.

illustrate in appositi documenti affinché siano fruibili dai soggetti interessati all'intera gestione aziendale o a singole aree della stessa. La comparazione tra risultati previsti e risultati raggiunti consente al management di: controllare l'andamento delle operazioni di gestione, valutare le performance aziendali, valutare i risultati raggiunti dai singoli programmi.

Il processo di controllo di gestione consente quindi al management di valutare gli effetti delle decisioni assunte rispetto a quelli previsti, e di intraprendere tutte le azioni necessarie al fine di migliorare i processi di gestione<sup>47</sup>.

Nelle imprese il sistema di controllo di gestione viene alimentato prevalentemente mediante dati di derivazione contabile espressi in termini monetari. Ma come già ampiamente chiarito, per le organizzazioni nonprofit i dati contabili non sono generalmente in grado di esprimere né l'utilità prodotta né quella consumata dalla gestione aziendale.

La valutazione dell'efficacia e dell'efficienza della gestione nelle organizzazioni nonprofit comporta il trattamento anche di informazioni di tipo qualitativo e di valori non espressi in forma monetaria.

Si è già detto come l'efficacia della gestione possa essere intesa come la capacità dell'azienda di raggiungere i propri fini. Considerando il processo di controllo di gestione come sopra descritto, al fine di valutare l'efficacia della gestione in un'organizzazione nonprofit è necessario, in primo luogo, che gli obiettivi da raggiungere siano delineati in modo chiaro e possibilmente in termini quantitativi. Ad esempio per un'organizzazione operante nell'ambito dell'assistenza sociale tali obiettivi possono essere rappresentati dal numero di persone da assistere, oppure per un'associazione sportiva potrebbero essere il numero di ragazzi da avviare all'attività oggetto dell'associazione.

In realtà, la determinazione di obiettivi definiti in modo chiaro e preciso, non significa che tali obiettivi siano di per se efficaci. Affinché gli obiettivi siano realmente efficaci si rende necessario verificare la loro capacità di soddisfare i bisogni della comunità di riferimento e quindi di produrre utilità. La definizione di obiettivi efficaci richiede quindi preventivamente un'analisi ricognitiva dei bisogni

---

<sup>47</sup> SOSTERO U., *L'economicità delle aziende*, Giuffrè Editore, 2003, p. 189.

espressi dalla comunità di riferimento e, successivamente, la loro definizione in termini quantitativi. La capacità degli obiettivi aziendali di soddisfare, in via teorica, i bisogni della comunità di riferimento può essere definita come “efficacia programmata”.

Le verifica dell’efficacia effettivamente raggiunta dalla gestione aziendale, può essere invece realizzata comparando i beni e servizi effettivamente trasferiti alla comunità di riferimento rispetto agli obiettivi stabiliti.

Per valutare l’economicità della gestione è necessario accertare anche l’efficienza della stessa, intesa come capacità di impiegare le risorse a disposizione in modo razionale.

Anche con riferimento all’efficienza è possibile identificare due distinte configurazioni della stessa: l’una riferita all’efficienza programmata, l’altra relativa all’efficienza che ha effettivamente caratterizzato la gestione.

L’efficienza programmata può essere calcolata come rapporto tra gli obiettivi che s’intendono perseguire e le risorse che si prevede di dover impiegare per il loro raggiungimento. Gli obiettivi saranno i medesimi di cui è necessario esaminare la capacità di soddisfare i bisogni della comunità di riferimento nell’ambito della valutazione di efficacia.

Al termine dell’esercizio si rende poi necessario misurare quale sia stato l’effettivo rapporto tra risorse consumate e beni/servizi trasferiti. Si sottolinea come nel caso dell’efficienza non è raro che, anche nell’ambito delle organizzazioni nonprofit, l’utilità delle risorse impiegate nella gestione sia quantificabile in termini monetari in quanto acquisita a seguito di acquisto a titolo oneroso. Ciò peraltro non è sempre vero in quanto nella stragrande maggioranza delle organizzazioni nonprofit vi sono risorse che vengono acquisite senza il riconoscimento di un prezzo a seguito di donazioni da parte di terzi o per prestazioni di lavoro prestate gratuitamente.

Da quanto detto emerge come, anche per le organizzazioni nonprofit, sia possibile individuare apposite misure, solitamente rappresentate da indicatori, come si vedrà nel successivo paragrafo, atte a quantificare, sebbene non in misura monetaria, l’efficacia e l’efficienza della gestione. L’impossibilità peraltro di esprimere tali misure in termini monetari rappresenta il principale limite delle stesse, non tanto perché la moneta sia l’unica unità di misura significativa, ma in quanto

essa rappresenta una misura omogenea. Le misure di efficienza ed efficacia comunemente approntate nell'ambito delle organizzazioni nonprofit limitano la possibilità di comparazione dei risultati tra organizzazioni che abbiano caratteristiche gestionali simili.

Tale limite risulta particolarmente vincolante se ci si pone nell'ottica di un donatore che voglia allocare le proprie risorse nel modo più efficace ed efficiente possibile. Un simile investitore potrebbe quindi avere gli strumenti adatti per scegliere le modalità di destinazione delle proprie risorse, tra diverse organizzazioni operanti nel medesimo settore economico; ma in nessun modo potrebbe comparare organizzazioni nonprofit operanti in settori differenti.

Si ritiene quindi necessario sottolineare nuovamente come una soluzione soddisfacente a tale problematica consista, non tanto nell'individuazione di strumenti di misurazione dei risultati alternativi al reddito d'esercizio, quanto piuttosto nell'espressione delle risorse impiegate e prodotte secondo unità di misura omogenea qual è la moneta.

#### **4.6 Gli indicatori di risultato**

Nel precedente paragrafo è stato affrontato il tema dell'impiego degli strumenti di controllo di gestione nell'ambito delle organizzazioni nonprofit. Una delle fasi principali di tale processo è costituita dal *reporting* ossia dal monitoraggio sistematico delle operazioni di gestione mediante l'impiego di uno o più indicatori unitamente ad altre informazioni aventi natura qualitativa<sup>48</sup>. Possiamo definire un indicatore come una variabile di tipo quantitativo o qualitativo in grado di esprimere una specifica dimensione del fenomeno oggetto d'indagine<sup>49</sup>. La capacità degli indicatori di esprimere solamente alcuni aspetti del fenomeno da indagare, ha condotto alla predisposizione di sistemi di più indicatori al fine di cogliere più aspetti di un singolo fenomeno.

---

<sup>48</sup> ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003, p. 662.

<sup>49</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 190. Melandri peraltro con riferimento al concetto di indicatore chiarisce che: "esso fornisce un'indicazione, un segnale su una determinata dimensione della performance, e non va pertanto ad esaurire il problema conoscitivo. Nella prassi il rischio talvolta è quello di considerarlo in modo esaustivo, facendo coincidere acriticamente la valutazione e la decisione con quanto risulta dai valori assunti dall'indicatore".



Gli indicatori devono essere concepiti tenendo in considerazione gli obiettivi strategici dell'azienda in quanto, solo così facendo, essi possono risultare di una qualche utilità al fine di supportare il management nelle proprie decisioni. Essi devono tener conto anche delle diverse aree gestionali in cui si forma il risultato della gestione e le caratteristiche della gestione stessa<sup>50</sup>. Un aspetto importante nella predisposizione di indicatori di risultato risiede nella loro capacità di segnalare oltre al risultato della gestione nel suo complesso, anche l'apporto di singole aree o funzioni aziendali al risultato complessivo<sup>51</sup>.

È quindi possibile classificare gli indicatori, a secondo delle fasi del ciclo di gestione cui afferiscono, in:

- *indicatori di input*: si tratta di indicatori riferiti ai fattori produttivi impiegati nella gestione aziendale. Possono essere espressi sia mediante misure fisico-tecniche, sia mediante misure monetarie riferite ai costi sostenuti per l'acquisizione dei fattori di produzione. Nelle organizzazioni nonprofit, nell'impossibilità di misurare l'utilità dei beni e servizi prodotti, tali indicatori di input vengono spesso impiegati quali sostituti degli indicatori di output. In sostanza si suppone che ad un determinato ammontare di input corrisponda un preciso ammontare di output. Appare peraltro palese come tale relazione possa valere solamente nel caso in cui la produttività aziendale rimanga immutata. Nonostante i limiti illustrati, gli indicatori di input risultano di facile predisposizione e per tale motivo risultano ampiamente utilizzati soprattutto nelle organizzazioni nonprofit di minori dimensioni;
- *indicatori di processo produttivo*: si tratta di indicatori riferiti alle attività effettivamente svolte da un'organizzazione. Si differenziano dagli indicatori di risultato in quanto si concentrano sulle modalità seguite per l'ottenimento dei prodotti aziendali a prescindere dalla circostanza che questi permettano o meno il raggiungimento degli

---

<sup>50</sup> LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009, p. 130.

<sup>51</sup> Melandri a tal proposito sostiene che: “*se la creazione di valore economico, ovvero il vincolo dell'economicità, è un carattere permanente dell'azienda e rappresenta l'obiettivo implicito e finalizzante dei comportamenti aziendali, la misurazione delle performance (ovvero di una delle determinanti dell'economicità) va posta sui parametri che lo rappresentano, sia, soprattutto, sulle azioni, sulle leve che non sono alla base del conseguimento*”. MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 185.

obiettivi aziendali. Le tipiche variabili che vengono esaminate sono quindi correlate ai volumi di attività svolte, ai tempi impiegati per svolgere i diversi processi, alle modalità con cui vengono distribuiti i prodotti. In sintesi, la predisposizione di tale tipologia di indicatori si fonda sull'assunto che i risultati derivino dalle attività e dai processi intrapresi dall'organizzazione<sup>52</sup>. Tuttavia l'estrema eterogeneità delle attività svolte all'interno delle organizzazioni nonprofit comporta un'estrema difficoltà nella comparazione degli indicatori riferiti a diverse organizzazioni;

- *indicatori di output*: si riferiscono ai beni e servizi ottenuti attraverso il processo produttivo. La misurazione dell'output in un'impresa risulta piuttosto agevole in quanto la stessa avviene mediante i ricavi di vendita. La quantificazione monetaria dell'output permette di ottenere una misura sia delle quantità di output cedute, sia sulla qualità delle stesse, in considerazione del fatto che il prezzo di vendita rappresenta una ragionevole approssimazione del valore attribuito dal cliente al bene o al servizio ceduto<sup>53</sup>. Ciò, come più volte ripetuto, non vale per le organizzazioni nonprofit, per le quali, nella maggior parte dei casi, è possibile ottenere solamente misurazioni fisiche dell'output prodotto, mentre risultano difficilmente ottenibili informazioni di tipo qualitativo. A tal fine si suole procedere all'individuazione di standard di qualità degli output prodotti, quali ad esempio: la tempestività nella fornitura di un servizio, l'accuratezza delle informazioni fornite, la soddisfazione del cliente. Si tratta peraltro di misure eterogenee che non consentono di operare comparazioni in relazione alle performance sia tra diverse organizzazioni, sia tra diverse unità operative facenti capo alla medesima organizzazione;
- *indicatori di outcome*: l'outcome di un'azienda può essere definito come “l'incremento dello stato di benessere dell'utente che risulta per effetto della prestazione aziendale”<sup>54</sup>. Il benessere dell'utente

---

<sup>52</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 195.

<sup>53</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, pp. 197-198.

<sup>54</sup> MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004, p. 206.

rappresenta peraltro un parametro estremamente soggettivo la cui misurazione appare ardua se non impossibile. Il primo problema che si pone consiste quindi nell'individuare quali obiettivi possano condurre ad un maggior incremento del benessere dei soggetti appartenenti alla comunità di riferimento. Determinati gli obiettivi aziendali, gli indicatori di outcome dovranno indicare il grado di raggiungimento di tali obiettivi. Si deve tuttavia tenere presente che gli obiettivi delle organizzazioni nonprofit hanno solitamente un orizzonte temporale di medio/lungo termine che complica la possibilità di ottenere a intervalli determinati misure dell'outcome aziendale. Per ovviare a tale inconveniente sono stati predisposti indicatori di outcome "intermedi", che mirano a misurare il grado di raggiungimento di alcuni traguardi parziali rispetto alle finalità aziendali. Oltre a ciò, nell'impiego di tale tipologia di indicatori, si deve aver sempre chiaro che raramente è possibile individuare una stretta correlazione tra le azioni svolte dall'organizzazione e l'incremento/decremento del benessere della comunità di riferimento. Le misure di outcome dovrebbero inoltre considerare tutti gli effetti derivanti dalle azioni dell'organizzazione, siano essi collaterali, intenzionali e accidentali, positivi e negativi<sup>55</sup>.

Dall'analisi delle singole tipologie di indicatori emerge ancora più chiaramente come gli stessi, se applicati ad organizzazioni nonprofit, siano in grado di fornire informazioni solamente in relazione ad uno specifico aspetto della gestione aziendale. Ciò ha condotto alla progettazione di sistemi di misurazione delle performance per le organizzazioni nonprofit basati sulla correlazione di una pluralità di indicatori contabili ed extra-contabili al fine di pervenire alla miglior approssimazione possibile del fenomeno "risultato"<sup>56</sup>. Il limite di tale approccio è rappresentato, anche in questo caso, dall'impossibilità di ottenere misure omogenee di performance. Un sistema di misurazione dei risultati aziendali basato sulla rilevazione di più indicatori, sia contabili che extra-contabili, e congegnato in modo da tenere in considerazione le finalità aziendali e le particolari caratteristiche dell'organizzazione a cui risulta applicato, può sicuramente fornire al soggetto

---

<sup>55</sup> AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, 2006, p. 43.

<sup>56</sup> LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009, p. 139.

economico di un'organizzazione nonprofit, preziose informazioni riguardanti le risorse impiegate, le modalità del loro utilizzo, i beni e servizi ottenuti dall'attività produttiva e l'apporto di questi ultimi al raggiungimento delle finalità aziendali. Grazie a tali informazioni il soggetto economico può assumere significative decisioni al fine di migliorare le performance della gestione aziendale. Ciononostante tale processo di miglioramento risulta "limitato", in quanto gli indicatori impiegati non sono in grado di fornire una misura ragionevole dell'utilità creata e non risulta quindi possibile individuare le attività aziendali che hanno maggiormente contribuito alla produzione di tale utilità o procedere ad un confronto con altre organizzazioni nonprofit.

## CAPITOLO V

### IL SETTORE NONPROFIT NEL CONTESTO STATUNITENSE

**SOMMARIO: 5.1 Sviluppo e stato attuale del settore nonprofit negli USA – 5.2 Esame della letteratura accademica americana relativa alla misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit – 5.3 Un esempio di valutazione delle performance delle organizzazioni nonprofit: Charity Navigator – 5.4 Ricerca empirica sulle organizzazioni nonprofit operanti a NY nell’ambito dell’assistenza sociale – 5.5 Un caso di studio: la Robin Hood Foundation**

#### 5.1 Sviluppo e stato attuale del settore nonprofit negli USA

Già nel 1835 Alexis de Tocqueville scriveva riguardo alla realtà associativa statunitense<sup>1</sup>: *“Gli americani di tutte le età, di tutte le condizioni e di tutti gli orientamenti, si associano di continuo. Non soltanto possiedono associazioni commerciali e industriali, di cui tutti fanno parte, ma anche di mille altre specie: religiose, morali, serie, futili, generali o ristrette, enormi o piccolissime. Gli Americani si associano per fare feste, per fondare seminari, per costruire locande, per erigere chiese, per diffondere libri, per inviare missionari agli antipodi della Terra; creano in questo modo ospedali, prigioni e scuole. Se viene formulata la proposta di inculcare una qualche verità o di coltivare un qualche sentimento per mezzo dell’incoraggiamento dato da un grande esempio, essi costituiscono un’associazione. Ovunque, alla testa di una nuova istituzione, vedrete in Francia il governo, o in Inghilterra un notevole, negli Stati Uniti sarete certi di trovare un’associazione”*.

A più di 170 anni di distanza, gli Stati Uniti sembrano mantenere intatte le proprie prerogative associazionistiche. Quasi il 70% degli americani offre una

---

<sup>1</sup> ALEXIS DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, Cappelli Editore, 1971.

qualche forma di supporto economico al terzo settore a prescindere dalla razza, dal credo religioso o dalle condizioni economiche, per un valore stimato che supera i 307 miliardi di dollari<sup>2</sup>. Si tratta di un valore che non ha paragoni negli altri paesi del mondo, ma ciò che è interessante notare è come l'incidenza delle donazioni rispetto al totale dei ricavi di pertinenza delle organizzazioni non profit americane sia particolarmente elevata rispetto a qualsiasi altra nazione.

A sottolineare l'importanza che i cittadini americani rivolgono al terzo settore vi sono i notevoli benefici fiscali di cui esso gode: esenzione dal pagamento di imposte per le organizzazioni nonprofit e completa deducibilità delle donazioni effettuate a tali organizzazioni.

Al fine di fornire un'idea delle dimensioni del terzo settore negli Stati Uniti si consideri che il numero delle organizzazioni nonprofit formalmente riconosciuto si aggira intorno a 1,85 milioni dei quali 1,5 milioni sono organizzazioni certificate dall'*Internal Revenue Service*<sup>3</sup> come esenti dal pagamento delle imposte in quanto rientranti nelle sezioni 501(c)(3) e 501(c)(4) della legge fiscale federale americana; le rimanenti 353.000 sono organizzazioni di tipo religioso che non necessitano di certificazione da parte dell'IRS. Queste cifre peraltro sottostimano le dimensioni del settore nonprofit negli USA in quanto si riferiscono solamente alle organizzazioni formalmente riconosciute dall'IRS, escludendo quindi tutte quelle associazioni informali che vanno dalla piccola squadra calcistica di quartiere ai club universitari. Dal punto di vista economico, l'importanza del terzo settore è altrettanto rilevante; basti pensare che nel 2007 le organizzazioni nonprofit americane hanno registrato ricavi per circa 1.400 miliardi di dollari<sup>4</sup> rispetto ad un prodotto interno lordo di 14.077 miliardi di dollari<sup>5</sup>.

Le origini di tale movimento risalgono al periodo della colonizzazione del territorio americano da parte degli immigranti europei. Al loro arrivo in America, in assenza di qualsiasi organizzazione governativa, i coloni dovettero provvedere da se

---

<sup>2</sup> I dati si riferiscono all'anno 2008 e sono contenuti nel volume *Giving USA 2009*, pubblicato dalla GivingUSA Foundation.

<sup>3</sup> IRS, si tratta sostanzialmente del Fisco americano.

<sup>4</sup> Dati forniti dal "National Center for Charitable Statistics"; <http://nccs.urban.org/statistics/quickfacts.cfm>

<sup>5</sup> Dati del Fondo Monetario Internazionale, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2009/02/weodata/weorept.aspx?sy=2006&ey=2009&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=111&s=NGDPD%2CNGDPDPC%2CPPPGDP%2CPPPPC%2CLP&grp=0&a=&pr.x=64&pr.y=8>.

al fine di poter fruire dei più elementari servizi pubblici quali l'educazione o la pubblica sicurezza. Se a ciò si aggiunge che i primi coloni europei fuggivano nella maggioranza dei casi dalle persecuzioni religiose di cui erano oggetto nei loro paesi nativi, è facile intuire come le prime associazioni fondate in America fossero di matrice religiosa.

La pervasività e la vitalità che oggi dimostra il settore nonprofit negli USA deriva dalla forza e dall'influenza di queste prime associazioni private di stampo religioso soggette ad auto-governo<sup>6</sup>. Ma se il settore nonprofit americano è oggi il più sviluppato al mondo quanto a dimensioni e ad importanza, si deve all'assoluta indipendenza imposta dai padri fondatori, i quali gelosi della libertà religiosa appena conquistata vollero mantenere le loro associazioni libere dal controllo del governo e di qualsiasi altra gerarchia.

Questi fattori storici aiutano a spiegare perché il settore nonprofit americano sia più esteso di qualsiasi altro settore simile nelle altre nazioni industrializzate. In Europa, ad esempio, l'offerta da parte di enti pubblici di numerosi "beni sociali" è una pratica ormai consolidata che ha comportato un maggior carico fiscale per i cittadini. Negli Stati Uniti, al contrario, molti di questi beni sono offerti da aziende private nongovernative e nonprofit<sup>7</sup>.

Nonostante l'importanza che caratterizza il settore nonprofit sin dalla nascita degli Stati Uniti, dal punto di vista scientifico, fino all'inizio degli anni Ottanta, non vi fu un particolare interesse degli studiosi nei confronti della natura e della gestione delle organizzazioni nonprofit, sia in ambito economico che giuridico, a differenza di quanto era avvenuto, già a partire dagli anni Trenta del secolo scorso, con riferimento alle organizzazioni for-profit e alle organizzazioni di origine pubblica<sup>8</sup>.

Negli ultimi decenni, stante la sempre maggior importanza del settore nonprofit nell'ambito dell'economia statunitense, si è assistito al moltiplicarsi degli studi in ambito economico riguardanti tale settore. Nella letteratura accademica di matrice anglosassone sono individuabili due distinti filoni di ricerca riguardanti il settore nonprofit: l'uno indirizzato alla comprensione del ruolo economico delle organizzazioni nonprofit, l'altro incentrato sulla natura e sul comportamento di tali

---

<sup>6</sup> O'CONNELL B., *America's Voluntary Spirit: A Book of Readings*, Foundation Center, 1983, p. 1.

<sup>7</sup> FLEISHMAN J.L., *The foundation. A great American secret*, Public Affairs, 2007, pp. 17-18.

<sup>8</sup> HANSMANN H.B., *The role of Nonprofit Enterprise*, The Yale Law Journal, 1980, Vol. 89, n. 5, p. 836.

organizzazioni<sup>9</sup>. In realtà, si tratta di due differenti aspetti di un medesimo fenomeno che non possono quindi essere considerati separatamente. Non è infatti possibile esaminare il ruolo svolto dalle organizzazioni nonprofit in ambito economico, senza tener conto delle specificità gestionali che caratterizzano tali organizzazioni, come non è possibile esaminare le caratteristiche e le modalità di svolgimento della gestione aziendale in tali organizzazioni senza aver chiaramente presente il ruolo che esse svolgono e le loro specifiche finalità.

Le teorie economiche di matrice anglosassone riguardanti il settore nonprofit si concentrano quindi sostanzialmente su come l'esistenza di un vincolo alla distribuzione del nuovo potere d'acquisto generato dalla gestione aziendale influenzi i fini e la gestione delle organizzazioni nonprofit.

Il settore nonprofit è peraltro oggetto di sempre maggiore interesse anche sotto l'aspetto politico a causa delle notevoli agevolazioni fiscali di cui gode. Le organizzazioni nonprofit statunitensi beneficiano, infatti, di significative agevolazioni fiscali sin dal momento di approvazione della prima legge in materia fiscale emanata nel 1909 del governo federale americano.

Il sistema fiscale americano è regolato dalle norme contenute nel "Internal Revenue Code" (IRC), il quale prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi per un vasto numero di organizzazioni nonprofit accomunate dall'impossibilità di remunerare gli eventuali detentori del capitale di rischio. Per alcune specifiche tipologie di organizzazioni è prevista anche la deducibilità delle donazioni effettuate dal reddito dei soggetti donanti.

Peraltro non tutti i redditi delle organizzazioni nonprofit risultano esenti da tassazione, l'IRC prevede infatti che siano tassati: i proventi derivanti da alcune attività specificatamente individuate nell'IRC, le attività che non risultano

---

<sup>9</sup> Secondo Hansmann le teorie riguardanti il ruolo delle organizzazioni nonprofit rispondono a quesiti quali: *"why do nonprofit organizations exist in our economy? What economic functions do they perform? Why, in particular, are nonprofit firms to be found in some industries and not in others? Why, among those industries in which nonprofit firms are found, does their market share vary so radically from one industry to another?"*. Con riferimento invece alle teorie relative alla gestione delle organizzazioni nonprofit le domande che si pongono sono: *"what objectives are pursued by nonprofit organizations? What are the motivations of managers and entrepreneurs in the nonprofit sector? How do nonprofit organizations differ in these respects from for-profit and governmental organizations? How does the productive efficiency of nonprofit organizations differ from that of for-profit and governmental organizations? In what ways are such differences attributable to the special characteristics of the nonprofit form?"*. HANSMANN H.B., *Economic Theories of Nonprofit Organizations*, in POWELL W.W., *The nonprofit sector : a research handbook*, Yale University Press, 1987, pp. 27-28.



direttamente correlate alle finalità delle organizzazioni, i proventi derivanti dalla gestione finanziaria del patrimonio per alcune tipologie di organizzazioni quali, ad esempio, le associazioni politiche e le cooperative agricole.

Le norme fiscali americane in materia di nonprofit, oltre ad avere finalità agevolative e regolatorie del settore, pongono alcuni limiti all'attività delle organizzazioni nonprofit affinché questa non si sovrapponga a quelle svolte dagli organi amministrativi pubblici e dalle aziende for-profit. In particolare, al fine di poter usufruire delle agevolazioni previste dall'IRC, le organizzazioni nonprofit possono svolgere solo marginalmente attività politiche (per le fondazioni private è previsto un divieto assoluto) e incontrano numerosi limiti nello svolgimento di attività commerciali e nella possibilità di detenere partecipazioni in organizzazioni for-profit<sup>10</sup>.

Inizialmente tali agevolazioni non crearono particolari problemi in quanto, al tempo, la maggior parte delle organizzazioni nonprofit non svolgeva alcun attività commerciale e quindi le minori entrate fiscali conseguenti a tali agevolazioni erano trascurabili.

Negli ultimi decenni le attività commerciali svolte dalle organizzazioni nonprofit hanno vissuto un periodo di enorme sviluppo, tanto da portare al centro del dibattito politico la questione dell'opportunità di continuare a prevedere l'esenzione dalle imposte sui redditi per organizzazioni formalmente nonprofit ma che nella realtà si trovano a competere con organizzazioni for-profit<sup>11</sup>.

Il primo problema che si pone a livello politico è quindi la parità di trattamento tra differenti soggetti operanti in medesimi settori. Per le organizzazioni nonprofit che offrono servizi in concorrenza con operatori for-profit, l'esenzione dalle imposte costituisce chiaramente un sussidio pubblico che genera una

---

<sup>10</sup> SIMON J.G., *The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies*, in POWELL W.W., *The nonprofit sector : a research handbook*, Yale University Press, 1987, pp. 67-68, 88-89. Hansmann sostiene che per lungo tempo le norme fiscali relative alle organizzazioni nonprofit hanno svolto un ruolo essenziale anche nel regolare l'intera vita di tali organizzazioni in assenza di norme di tipo civilistico. In particolare, "...it is in the tax law that nondistribution constraint is best defined and enforced". Infatti mentre le norme civilistiche non impongono in modo chiaro e perentorio la non distribuibilità delle risorse alle organizzazioni nonprofit, cosa che invece avviene con riferimento alle norme fiscali. HANSMANN H.B., *A Reform Agenda for the Law of Nonprofit Organizations*, <http://www.law.yale.edu/faculty/hansmannpublications.htm>, 2001, p. 263.

<sup>11</sup> HANSMANN H.B., *Economic Theories of Nonprofit Organizations*, in POWELL W.W., *The nonprofit sector : a research handbook*, Yale University Press, 1987, p. 40.

distorsione tra i diversi operatori<sup>12</sup>. È palese infatti che un'organizzazione nonprofit che gestisca, ad esempio, un ospedale o un asilo nido, non essendo tenuta al pagamento di alcuna imposta sul reddito o ad applicare imposte sul valore aggiunto, potrà fornire, a parità di tutte le altre condizioni, i medesimi servizi di un'organizzazione for-profit ma ad un costo minore, oppure servizi qualitativamente migliori ad un costo pari a quello praticato dagli operatori for-profit.

Le agevolazioni fiscali concesse alle organizzazioni nonprofit pongono peraltro un ulteriore problema di tipo macroeconomico. Tali agevolazioni, costituendo infatti un mancato introito per le varie amministrazioni pubbliche americane statali e federali, rappresentano una sorta di investimento, per tali amministrazioni, di cui risulta difficile misurare i risultati.

Tale situazione ha quindi condotto alla richiesta di una sempre maggiore trasparenza delle risorse amministrate dalle organizzazioni nonprofit e alla ricerca, sia da parte di queste ultime, sia da parte di numerosi studiosi, di strumenti adatti a misurare i risultati raggiunti.

In tale contesto, si è ritenuto opportuno procedere ad un'analisi empirica di alcune organizzazioni nonprofit operanti nell'area geografica di New York City nell'ambito dell'assistenza sociale. I risultati di tale ricerca sono illustrati nei successivi paragrafi.

## **5.2 Un esempio di valutazione delle performance delle organizzazioni nonprofit:**

### **Charity Navigator**

Nel settore nonprofit americano vi sono operatori, volgarmente definiti “watchdog”, il cui obiettivo consiste nella valutazione delle performance delle organizzazioni nonprofit al fine di fornire ai soggetti donanti uno strumento in grado di fornire indicazioni in merito alla capacità delle organizzazioni di produrre il massimo ritorno possibile in termini di utilità prodotta.

Tra questi operatori, un'interessante caso di studio è costituito da “Charity Navigator”, un'organizzazione nonprofit la cui mission, per l'appunto, consiste nella valutazione delle performance delle organizzazioni nonprofit, al fine di fornire dati

---

<sup>12</sup> HANSMANN H.B., *A Reform Agenda for the Law of Nonprofit Organizations*, <http://www.law.yale.edu/faculty/hansmannpublications.htm>, 2001, p. 266.

oggettivi ed affidabili ai soggetti che intendano finanziare a vario titolo un'organizzazione nonprofit. I dati raccolti e rielaborati da Charity Navigator sono liberamente consultabili sul sito internet dell'organizzazione<sup>13</sup>.

La metodologia impiegata da Charity Navigator si basa in primo luogo sulla scelta delle organizzazioni nonprofit da valutare. Si tratta di organizzazioni con sede negli Stati Uniti, con un ammontare di donazioni ricevute nell'anno fiscale pari ad almeno 500.000 dollari e ricavi totali superiori ad 1 milione di dollari. Sono comunque escluse dalla valutazione: le organizzazioni che operano in campo politico o che gestiscono ospedali o università, la maggior parte di quelle di matrice religiosa, le fondazioni che ricevono la maggior parte delle risorse disponibili da un solo donatore o da un numero molto limitato.

La valutazione avviene mediante l'impiego di indicatori riferiti a due differenti aree: *organizational efficiency* e *organizational capacity*. I dati utilizzati nella predisposizione di tali indicatori sono costituiti principalmente da dati economici contenuti nei modelli che ogni organizzazione deve presentare annualmente al fisco americano<sup>14</sup>. Mediante i dati raccolti Charity Navigator provvede a calcolare alcuni indicatori di performance suddivisi in 7 differenti categorie, per ognuna delle quali sono state predisposte delle tabelle al fine di convertire il valore degli indicatori in un rating che varia da 0 a 10. La predisposizione di queste tabelle è di fondamentale importanza in quanto consente di ottenere valori omogenei che consentono di comparare le performance di organizzazioni nonprofit operanti in diversi settori.

Nell'ambito dell'*organizational efficiency* gli indicatori predisposti da Charity Navigator si riferiscono alle seguenti aree:

- a) *Program expenses*, ammontare percentuale dei costi totali destinati ai programmi finalizzati al raggiungimento della mission dell'organizzazione;
- b) *Administrative expenses*, ammontare percentuale dei costi amministrativi sul totale dei costi dell'organizzazione;
- c) *Fundraising expenses*, ammontare dei costi derivanti dalle attività di *fundraising* rispetto ai costi totali;
- d) *Fundraising efficiency*, ammontare di risorse raccolte rispetto ai costi

---

<sup>13</sup> <http://www.charitynavigator.org/>.

<sup>14</sup> Si tratta del modello "IRS forms 990".

dell'attività di *fundraising*.

La distinzione effettuata da Charity Navigator deriva dalla struttura del modello "IRS forms 990" che richiede di allocare l'intero ammontare dei costi sostenuti da un'organizzazione in una delle tre seguenti categorie: *program*, *management/general*, *funraising*. Ciò consente a Charity Navigator di non dover effettuare particolari elaborazioni sui dati forniti dalle singole organizzazioni nonprofit, basandosi tuttavia sul presupposto che i documenti inviati all'IRC dalle singole organizzazioni siano stati correttamente compilati.

Charity Navigator effettua peraltro alcuni aggiustamenti ai dati ottenuti in relazione alle organizzazioni che abbiano evidenziato per più anni un deficit delle entrate rispetto alle uscite<sup>15</sup> e per le organizzazioni che destinino meno del 33% dei costi totali alle finalità perseguite dall'organizzazione<sup>16</sup>.

Il secondo ambito oggetto di valutazione da parte di Charity Navigator è costituito dall'*organizational capacity*. Si tratta delle capacità dell'organizzazione di portare a termine i programmi intrapresi e di perdurare nel futuro.

In tale ambito gli indicatori predisposti da Charity Navigator si riferiscono alle seguenti categorie:

a) *Primary revenue growth*, si tratta del tasso di crescita dei ricavi che potremmo definire "caratteristici": ricavi derivanti dalla cessione di beni e servizi, donazioni da parte di privati e da enti pubblici, quote di iscrizione. Tale indicatore esprime la capacità dell'organizzazione di incrementare le proprie entrate e continuare nel perseguimento dei propri obiettivi;

b) *Program expenses growth*, si riferisce al tasso di incremento degli investimenti destinati ai programmi aventi utilità sociale. Nel caso in cui tale indicatore sia positivo, l'organizzazione sarà in grado di sostenere finanziariamente in modo stabile i programmi intrapresi e di intraprendere nuove iniziative finalizzate al raggiungimento degli obiettivi;

c) *Working capital ratio*, viene calcolato come rapporto tra il capitale

---

<sup>15</sup> Nel caso in cui un'organizzazione nel corso degli ultimi 4 anni abbia registrato un deficit di entrate complessive rispetto alle uscite complessive, tale deficit "aggregato" viene suddiviso per 4 e il valore così determinato viene rapportato al totale dei costi sostenuti nell'ultimo anno dall'organizzazione. La percentuale derivante da tale rapporto viene portata a decremento dell'indicatore relativo alle *Program expenses*.

<sup>16</sup> In tale caso viene assegnato all'organizzazione un rating pari a 0 a tutte le aree riferite all'*organizational efficiency*.

circolante netto di un'organizzazione e l'ammontare complessivo dei costi sostenuti nell'ultimo anno fiscale. Tale indicatore esprime la capacità dell'organizzazione di sostenere i programmi in essere attraverso le attività a breve termine disponibili.

Come già accennato in precedenza, i valori degli indicatori sopra descritti sono convertiti in un *rating* che varia da un minimo di 0 ad un massimo di 10, mediante l'impiego di apposite tabelle di conversione. I coefficienti di conversione nell'ambito di una singola categoria possono variare a seconda della natura delle organizzazioni. Ad esempio, con riferimento alla categoria *fundraising efficiency*, sono previsti coefficienti più bassi per le cosiddette “food banks”. Le “banche del cibo” ricevono infatti la maggior parte delle risorse necessarie attraverso donazioni di cibo e possono destinare minori risorse all'attività di *fundraising*. Al fine di tener conto di ciò, l'importo mediano del costo necessario per la raccolta di 1 dollaro per le “food banks” è più basso rispetto a quello generale.

Dopo aver determinato il *rating* per ognuno dei 7 indicatori sopra descritti, Charity Navigator procede alla definizione di due diversi rating complessivi relativi all'*organizationl efficiency* e all'*organizational capacity*. Infine, dalla media dei due *rating* viene calcolato un *rating* complessivo dell'organizzazione nonprofit.

Si noti che Charity Navigator non procede a stilare classifiche (“ranking”) delle organizzazioni nonprofit ma fornisce semplicemente una valutazione delle singole organizzazioni. Per chiarire tale punto può essere utile considerare, ad esempio, l'indicatore *working capital ratio*. Per tale indicatore, oltre un certo valore, il *rating* assegnato è sempre pari al valore massimo, in quanto a Charity Navigator non interessa individuare l'organizzazione con il miglior rapporto tra capitale circolante e costi totali, in quanto oltre un certo un valore del rapporto, gli ulteriori incrementi sono inutili ai fini del raggiungimento delle finalità di un'organizzazione nonprofit.

La metodologia sviluppata da Charity Navigator risulta particolarmente interessante anche dal punto di vista scientifico in quanto rappresenta uno strumento semplice e basato su dati quantitativi per la valutazione di un'organizzazione nonprofit. Peraltro, ad un'analisi più approfondita la metodologia in oggetto evidenzia numerosi limiti.

Gli indicatori impiegati da Charity Navigator sono, infatti, tipici indicatori di

input di cui si è già trattato al paragrafo 4.5. Gli indicatori di input hanno il pregio di essere facilmente determinabili e di impiegare dati oggettivi. Essi, se non impiegati correttamente, possono comportare numerose distorsioni nella valutazione delle performance di un'organizzazione nonprofit.

Spesso infatti gli indicatori di input sono impiegati quali sostituti degli indicatori di output, presupponendo uno specifico rapporto tra quantità di input impiegate e quantità di output ottenute. Si tratta di una semplificazione piuttosto grossolana, in quanto si ipotizza che l'efficienza della gestione sia la medesima per ogni organizzazione nonprofit.

Inoltre l'utilizzo degli indicatori di input nell'ambito del settore nonprofit comporta un'ulteriore distorsione dovuta al fatto che alcuni input vengono impiegati senza che sia stato riconosciuto un prezzo per la loro acquisizione. Si tratta tipicamente del lavoro prestato volontariamente e dei beni donati alle organizzazioni nonprofit.

Infine se si considera che le organizzazioni oggetto di valutazione da parte Charity Navigator ammontano circa a 5.000, mentre il numero complessivo di organizzazioni nonprofit negli Stati Uniti supera il milione di unità, appare evidente la limitatezza del campione oggetto di valutazione da parte di Charity Navigator.

Ciò che però risulta interessante rilevare è il notevole sviluppo che ha registrato Charity Navigator e altre organizzazioni simili quali GuideStar e BBB Wise Giving Alliance. Si ritiene che il successo di tali operatori sia un chiaro segnale della esigenza da parte dei soggetti donanti, a prescindere dalla loro natura, di strumenti in grado di fornire dati comparabili in relazione alle performance delle organizzazioni nonprofit.

### **5.3 Ricerca empirica sulle organizzazioni nonprofit operanti a NY nell'ambito dell'assistenza sociale**

Nell'ambito della stesura del presente lavoro, ho avuto l'opportunità di soggiornare in due distinti periodi nel corso del 2007 e del 2009 a New York e di frequentare la Business School della Columbia University. In tale contesto si è ritenuto utile svolgere una ricerca empirica in merito all'utilizzo nella pratica di strumenti per la misurazione dei risultati da parte di organizzazioni nonprofit.

Al fine di individuare un campione di organizzazioni nonprofit da esaminare, si è proceduto ad individuare le organizzazioni nonprofit operanti direttamente nell'ambito dei servizi sociali nell'area di New York City. Da tale scrematura si è ottenuto il campione riportato nella seguente tabella unitamente ad alcuni dati economici e patrimoniali ricavati da Charity Navigator:

Organizzazione	Settore di attività	Data di riferimento	Ricavi ordinari	Altri ricavi	Spese per progetti	Spese amministrative	Spese per fundraising	Net assets
Action against hunger-USA	Combattere la fame nel mondo	dic-07	29.530.615	66.369	25.228.617	2.729.292	324.682	14.196.424
Acumen Fund	Finanziare progetti per eliminare la povertà	dic-07	45.658.953	802.375	4.487.031	848.524	602.152	71.236.574
City Harvest	Combattere la fame a NYC	giu-08	39.736.684	317.455	33.342.894	418.528	3.821.818	6.633.885
Citymeals-on-wheels	Servizi sociali per anziani residenti a NYC	giu-08	18.942.442	1.593.880	15.111.521	1.287.995	1.876.574	27.518.589
Coalition for the homeless	Servizi sociali per senza tetto	giu-08	10.356.927	122.072	8.691.208	878.345	997.086	12.486.409
Community service society of New York	Combattere la povertà a NYC	giu-08	13.168.383	8.139.123	16.081.689	3.849.166	656.970	178.972.238
Concern Worldwide US	Combattere la povertà nel mondo	dic-07	10.322.652	-269.922	10.205.992	535.958	463.136	624.153
Dress for Success	Promuovere l'indipendenza economica per gli svantaggiati	dic-07	6.521.658	1.467.146	6.558.758	130.017	646.185	1.782.826
Fund for the City of New York	Migliorare la qualità della vita degli abitanti di NYC	set-07	33.584.151	850.513	34.784.083	3.366.326	626.837	23.784.738
Goddard Riverside Community Center	Pornire i servizi essenziali agli abitanti di NYC	giu-07	12.892.158	4.464.654	12.888.056	1.817.937	637.633	17.957.924
Henry Street Settlement	Servizi sociali per residenti a NYC	giu-07	26.380.007	2.893.486	23.534.760	3.303.646	413.069	30.932.952
Modest Needs	Autare i lavoratori a basso reddito a non finire in povertà	dic-07	2.059.175	556	1.485.514	46.724	74.220	568.380
New York Community Trust	Finanziare nonprofits a NYC	dic-07	175.680.338	194.863.814	171.126.224	19.488.589	2.234.616	2.093.875.974
Partnership for the Homeless	Servizi sociali per senza tetto a NYC	giu-07	10.057.524	126.585	7.846.565	1.328.557	625.579	2.336.622
Project FIND	Servizi sociali per anziani residenti a NYC	dic-07	3.536.961	478.700	3.125.140	616.530	125.081	2.325.230
Stanley M. Isaacs Neighborhood Center	Servizi sociali per svantaggiati	giu-07	6.111.876	7.636	4.781.270	512.997	614.794	6.529.776
Trickle Up	Servizi sociali per svantaggiati	ago-08	4.183.537	84.311	3.209.795	225.370	686.574	2.852.508
United Way of New York City	Servizi sociali per residenti a NYC	giu-07	96.169.819	1.617.483	85.798.558	5.168.688	10.473.874	30.997.322
Yorkville Common Pantry	Combattere la fame a NYC	giu-08	4.209.968	72.750	2.723.040	446.047	358.951	5.583.033



Di tutte le organizzazioni contattate, solamente quattro si sono rese disponibili ad organizzare un incontro: *Partnership for the homeless*, *Project FIND*, *Stanley M. Isaacs Neighborhood Center*, *Yorkville Common Pantry*. Ho avuto l'opportunità di incontrare lo staff della *Robin Hood Foundation* di cui peraltro si tratterà più approfonditamente nel paragrafo successivo, trattandosi di una fondazione che non opera direttamente ma mediante l'erogazione di risorse ad altre organizzazioni nonprofit.

Di seguito si riportano sinteticamente alcune note relative agli incontri organizzati con le organizzazioni sopra citate.

*Project FIND* è un'organizzazione nonprofit la cui Mission consiste nel fornire assistenza e servizi a persone anziane con un basso tenore di vita o senz'altro al fine di migliorare le loro vite e renderli indipendenti.

L'organizzazione gestisce 3 diversi centri che forniscono cibo e attività ricreative ad anziani.

I 3 centri sono in realtà gestiti da 3 diverse organizzazioni nonprofit costituite come HDFC (*Housing Find Development Corp.*). Si tratta di una particolare categoria di organizzazioni nonprofit che ricevono specifiche agevolazioni fiscali ma che sono tenute a gestire ciascuna un singolo centro residenziale per persone bisognose e devono fornire i servizi previsti dall'autorità pubblica.

Ogni singola organizzazione ha un proprio Board of Directors (BoD) di cui fanno parte gli stessi membri del BoD di *Project FIND*. Attraverso tale sistema di governance, *Project FIND* opera un controllo sostanziale sui 3 centri gestiti dalle rispettive organizzazioni.

La struttura di governance di *Project FIND* è composta da un BoD e da un *Executive Director* (ED) a cui fanno capo i responsabili delle diverse divisioni e funzioni.

Le funzioni del BoD consistono sostanzialmente in:

1. approvare il budget annuale;
2. supervisionare l'operato dell'*executive director*;
3. formulare le strategie per il perseguimento della mission dell'organizzazione;

4. approvare ogni progetto che comporti significative conseguenze finanziarie o che incida sul perseguimento della mission dell'organizzazione.

Per quanto riguarda la formulazione della strategia aziendale, considerata la dimensione modesta dell'organizzazione e che la mission dell'organizzazione è univoca e chiaramente determinata, il BoD si limita a vigilare che l'attività svolta dall'organizzazione sia in linea con la sua mission e provvede ad approvare i programmi più importanti da intraprendere. Tali programmi vengono peraltro formulati dall'ED e dai suoi collaboratori.

All'interno del BoD esiste un *Executive Committee* che svolge un ruolo più attivo nell'ambito della gestione dell'organizzazione. Alcuni poi dei membri del BoD collaborano spontaneamente con l'ED offrendo le loro conoscenze in determinati campi e aree.

Il BoD si riunisce ogni 2 mesi (6 volte l'anno). L'EC si riunisce con la stessa frequenza.

Il finanziamento dell'attività dell'organizzazione avviene attraverso contratti stipulati con un agenzia pubblica (*New York City Department of Aging*). L'agenzia fissa un budget di pasti e attività che l'organizzazione deve fornire ai cittadini. Per ogni singolo pasto e attività l'agenzia riconosce una certa somma. Il livello del budget viene variato raramente.

Nel caso in cui il budget non venga raggiunto l'organizzazione subisce un taglio delle risorse da ricevere in proporzione alla percentuale di raggiungimento del budget. Tale regola è entrata in vigore a partire dal 2009, in quanto precedentemente, a prescindere dal raggiungimento o meno del budget, l'organizzazione riceveva l'ammontare di risorse stabilito nel contratto con l'agenzia pubblica. Nel caso in cui l'organizzazione fornisca un numero di pasti e di attività ricreative superiore rispetto a quelli stabiliti nel contratto con l'agenzia pubblica, è la singola organizzazione che deve provvedere al finanziamento degli ulteriori pasti e servizi distribuiti.

Il raggiungimento del budget rappresenta quindi il principale indicatore di performance impiegato dall'organizzazione con riferimento all'efficacia della gestione. Per quanto riguarda l'efficienza, l'organizzazione determina il costo dei pasti e delle attività distribuiti ai cittadini.

Sorge peraltro un interrogativo in merito alla qualità dei pasti serviti e delle

attività fornite. I “clienti” dell’organizzazione non pagano infatti un prezzo per i pasti consumati e per le attività svolte. Solitamente il prezzo rappresenta una stima del valore riconosciuto dal cliente ai beni o ai servizi acquistati. Nel caso specifico peraltro i “clienti” dell’organizzazione hanno comunque la possibilità di scegliere tra diverse organizzazioni che offrono pasti gratuiti e altre attività ai cittadini. Il gradimento dei “clienti” è quindi fondamentale per l’organizzazione in quanto il suo budget dipende dal raggiungimento di obiettivi in termini di pasti distribuiti e attività svolte. Peraltro la correlazione tra risorse disponibili e pasti/attività distribuiti non appare essere così forte da rappresentare un vero vincolo esterno al mantenimento di un determinato livello di qualità da parte dell’organizzazione.

Al momento dell’intervista (ottobre 2009), l’organizzazione stava comunque provvedendo, in relazione alle attività ricreative proposte ai cittadini, a verificare il grado di apprezzamento delle attività stesse da parte dei cittadini mediante appositi questionari, al fine di individuare quali siano quelle più apprezzate.

Per quanto riguarda la valutazione delle performance dei singoli dipendenti dell’organizzazione, essa viene effettuata dal diretto superiore sulla base della propria esperienza. Le performance dell’ED sono valutate dal BoD. Gli stipendi sono proposti dal ED nel budget annuale che viene approvato dal BoD. Per quanto riguarda le tre HDFC gli stipendi dei dipendenti sono determinati nei contratti stipulati con l’agenzia pubblica.

Passando alla *Yorkville Common Pantry* (YCP)<sup>17</sup>, la mission dell’organizzazione è rappresentata dalla riduzione della fame mediante: la distribuzione di pasti, l’educazione alimentare, servizi relativi all’igiene, supporto ai senzatetto e altri servizi correlati.

In sostanza l’organizzazione gestisce tre differenti programmi. Il programma principale, *Pantry Program*, consiste nella distribuzione di prodotti alimentari a famiglie, residenti nei dintorni della sede dell’organizzazione, che dimostrino di avere un’abitazione e un livello di reddito minimo. A tali famiglie la distribuzione di prodotti alimentari avviene in via continuativa finché persiste lo stato di bisogno in capo alla famiglia. Il programma *Project Dignity* è invece pensato per le persone senzatetto a cui, oltre a 2 pasti quotidiani, vengono forniti ulteriori servizi al fine di

---

<sup>17</sup> L’organizzazione è stata oggetto di un articolo apparso su “Il Sole 24 Ore” del 2 dicembre 2009.

mantenerne lo stato fisico e psichico e di favorirne l'autosufficienza.

Il terzo programma, *24/7 TCP*, consiste nella fornitura, solamente in caso di emergenza, di pacchi composti da prodotti alimentari. Gli individui non possono quindi rivolgersi con continuità a tale servizio. La particolarità del programma è di mirare a fornire il servizio in oggetto 24 ore al giorno per 7 giorni a settimana. Al momento dell'incontro, dato l'alto costo del personale necessario per il funzionamento del programma, esso era attivo solo parzialmente.

La governance dell'organizzazione si compone di un BoD i cui compiti sono sostanzialmente i seguenti:

1. approvare il budget annuale;
2. supervisionare l'operato dell'*executive director*;
3. formulare le strategie per il perseguimento della mission dell'organizzazione;
4. approvare ogni progetto che comporti significative conseguenze finanziarie o che incida sul perseguimento della mission dell'organizzazione.

La struttura dirigenziale si compone di un ED e di 3 *director* a cui spetta la responsabilità delle 3 principali funzioni dell'organizzazione:

- a. *development*;
- b. *programs*;
- c. *volunteers recruiting*.

Le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento dei programmi intrapresi dall'organizzazione derivano per la maggior parte da donazioni di terzi sia sotto forma di cibo che di denaro. Ai fini della misurazione dei risultati dell'organizzazione, YCP provvede a valorizzare il cibo ricevuto gratuitamente, calcolando il costo dei pasti offerti anche in funzione del valore del cibo ricevuto gratuitamente.

Per i programmi *Pantry Program* e *Project Dignity* l'organizzazione ha siglato dei contratti con il Governo Statale e con la Città di New York. Il primo riconosce un certo ammontare di risorse finanziarie in funzione di parametri che peraltro sembrano non avere un legame così forte con le performance dell'organizzazione. Secondo quanto riportato dall'ED dell'organizzazione, le risorse riconosciute all'organizzazione sono scarsamente correlate alle performance della

stessa e dipendono per la maggior parte dalle risorse disponibili a livello statale.

La Città di NY fornisce gratuitamente un certo quantitativo di cibo, il cui ammontare dipende anche in questo caso più da esigenze di bilancio che dalle performance dell'associazione.

Nel caso non vengano rispettati i termini dei contratti siglati con le agenzie pubbliche in termini di pasti e servizi forniti, non pare esserci alcuna particolare sanzione o riduzione del budget, se non l'eventuale richiesta di chiarimenti in merito al mancato raggiungimento degli obiettivi prefissati.

La predisposizione del budget si basa fundamentalmente sull'ammontare di risorse, finanziarie e non, che l'organizzazione prevede di poter raccogliere durante l'anno. In base a tale dato viene calcolato il budget settimanale a disposizione dei *directors*.

Sebbene non sia stato possibile visionare i documenti relativi al budget, da quanto appreso non pare esservi alcun obiettivo determinato in termini di pasti da distribuire o di servizi da fornire. Non pare quindi esservi alcun indicatore di efficacia.

I *directors* verificano settimanalmente le risorse impiegate ed in base a queste determinano le risorse a disposizione per le settimane successive.

L'organizzazione procede inoltre a determinare il costo dei pasti distribuiti in due modi: con o senza il valore del cibo ricevuto gratuitamente. L'organizzazione procede anche a valutare l'ammontare di lavoro prestato gratuitamente dai volontari, ma questo non pare essere poi considerato nella determinazione del costo per singolo pasto.

*Partnership for the homeless* si pone l'obiettivo di aiutare i "senzatetto" a trovare una residenza e reinserirsi nella società. Inizialmente l'organizzazione svolgeva due distinte attività: una era indirizzata per l'appunto a fornire ai senzatetto tutto il supporto necessario per un reinserimento nella società, l'altra era costituita dall'erogazione di servizi base ai senzatetto. Nel corso del 2009 peraltro il BoD unitamente ai componenti dello staff dell'organizzazione ed ai principali finanziatori, hanno deciso di modificare profondamente la strategia dell'organizzazione, abbandonando completamente l'attività di servizi base ai senzatetto e mantenendo solamente l'attività di reinserimento dei senzatetto nella società.

Tale decisione è maturata tra i componenti del management dell'organizzazione, in quanto l'attività di erogazione di servizi base ai senzatetto era ritenuta troppo dispendiosa rispetto ai risultati ottenuti. I senzatetto che usufruivano del servizio interrotto non erano infatti spinti a migliorare la propria situazione cercando un alloggio ed un lavoro. Tuttavia, tale idea è frutto più dell'esperienza del management dell'organizzazione che di dati quantitativi.

L'organizzazione, al momento dell'incontro, avvenuto nel corso del mese di ottobre del 2009, non possedeva ancora un sistema informativo finalizzato alla definizione degli obiettivi e alla misurazione del loro raggiungimento in termini quantitativi. Da quanto appreso, un simile sistema era in corso di implementazione.

Vi era peraltro un sistema di controllo di gestione incentrato principalmente sull'aspetto finanziario, in particolare per i programmi finanziati attraverso fondi pubblici. Tali risorse fino a pochi anni fa venivano riconosciute all'organizzazione a titolo di rimborso dei costi sostenuti a prescindere dalla qualità dei servizi forniti e con vincoli piuttosto blandi. Negli anni più recenti l'amministrazione pubblica ha iniziato a stipulare appositi contratti con l'organizzazione, nei quali sono specificate il numero di persone a cui devono essere forniti i servizi e la qualità degli stessi. Ogni tre mesi l'organizzazione deve predisporre un report riguardante questi due aspetti. I contratti in oggetto hanno una durata che varia dai 3 ai 5 anni, ma al termine di ogni singolo anno gli obiettivi da raggiungere sono oggetto di esame da parte dell'amministrazione pubblica.

Per quanto riguarda la valutazione del personale dell'organizzazione, al momento dell'incontro non veniva effettuata alcuna particolare verifica dell'operato dei singoli collaboratori e questi ricevevano un aumento del compenso a meno di gravi inadempienze. Era peraltro in corso l'implementazione di un sistema di valutazione dei collaboratori fondato su *coaching* e sulla discussione delle performance ottenute.

Sebbene il campione esaminato non sia particolarmente significativo in termini numerici, è interessante rilevare come nelle organizzazioni esaminate vi siano alcuni importanti tratti comuni.

In primo luogo, è evidente come in tutte queste organizzazioni vi sia la volontà di conoscere i risultati ottenuti e il grado di efficienza e di efficacia che ha

caratterizzato la gestione, anche a seguito dalle sempre maggiori richieste in tal senso da parte dei soggetti finanziatori. La cronica scarsità di risorse disponibili e di conoscenze tecniche pone peraltro un forte vincolo allo sviluppo di adeguati sistemi di valutazione delle performance<sup>18</sup>. In tale ambito un ruolo importante può essere svolto dai soggetti finanziatori, i quali, oltre a richiedere una maggiore trasparenza da parte delle organizzazioni da finanziare, hanno le risorse e, in alcuni casi, le capacità per sviluppare sistemi di misurazione dei risultati da implementare nelle organizzazioni di più piccole dimensioni. In tal senso, risulta di particolare interesse l'esperienza della *Robin Hood Foundation* che si illustrerà nel successivo paragrafo.

Un'ulteriore caratteristica comune alle organizzazioni esaminate è la presenza di sistemi di controllo di gestione piuttosto semplici e incentrati principalmente sull'aspetto finanziario. È infatti comprensibile che, per organizzazioni il cui sostentamento dipende quasi totalmente da contributi di terzi, la gestione finanziaria rivesta un ruolo fondamentale. Spesso la principale preoccupazione di queste organizzazioni è costituita dall'ottenimento di risorse sufficienti a sostenere i programmi in essere. Ciò avviene spesso a discapito dell'efficienza della gestione in quanto tutte le risorse disponibili sono destinate al sostentamento dei programmi in essere, mentre eventuali costi per l'implementazione di adeguati sistemi di controllo di gestione e di misurazione dei risultati sono considerati superflui o comunque non sostenibili.

Un terzo aspetto, emerso dalla ricerca effettuata, è costituito dal ruolo dell'amministrazione pubblica nella gestione delle organizzazioni nonprofit. Nell'ambito dell'assistenza sociale la maggior parte dei ricavi delle organizzazioni deriva da contributi pubblici o di soggetti privati, in quanto i soggetti a cui si rivolgono le organizzazioni operanti in tale settore non sono generalmente in grado di pagare alcun prezzo per i servizi ricevuti.

Fino alla fine del secolo scorso i contributi riconosciuti dall'amministrazione pubblica erano legati solamente alla quantità di servizi erogati senza alcuna correlazione con la qualità degli stessi o l'efficienza della gestione. Negli anni più

---

<sup>18</sup> Una ricerca empirica condotta su circa 150 organizzazioni nonprofit della Carolina del Sud ha evidenziato come vi sia una significativa correlazione tra l'ammontare delle risorse disponibili di un'organizzazione e la probabilità che questa impieghi sistemi di misurazione delle performance. ZIMMERMAN J.A.M. – STEVENS B.W., *The Use of Performance Measurement in South Carolina Nonprofits*, Nonprofit Management & Leadership, vol. 16, n. 3, 2006, pp. 321-322.

recenti l'atteggiamento delle amministrazioni pubbliche americane è cambiato radicalmente. La maggior parte dei contributi pubblici riconosciuti alle organizzazioni nonprofit dipende ora da appositi contratti stipulati con le singole organizzazioni nei quali sono determinati l'ammontare di servizi da erogare e la qualità degli stessi. Le amministrazioni pubbliche richiedono l'invio di report indicanti i risultati raggiunti in termini di servizi erogati rispetto a quelli previsti, e operano controlli periodici al fine di verificare la qualità dei servizi erogati.

Le organizzazioni nonprofit devono quindi porre sempre maggiore attenzione all'efficienza della gestione non potendo più contare su contributi "a pioggia" da parte delle amministrazioni pubbliche.

#### **5.4 Un caso di studio: la Robin Hood Foundation<sup>19</sup>**

Nell'ambito della ricerca empirica svolta nell'area di New York City, è stato possibile incontrare anche lo staff della *Robin Hood Foundation*. Si tratta di una fondazione privata di medie dimensioni (al 31 dicembre 2008 gli assets della fondazione ammontavano a circa 236 milioni di dollari<sup>20</sup>) fondata nel 1988 con l'obiettivo di affrontare le problematiche collegate alla povertà nella città di New York, ove ha sede la fondazione.

La mission della fondazione è quindi focalizzata su questo unico obiettivo: combattere la povertà nella città di New York. Per avere un'idea dell'attività svolta dalla fondazione, si consideri che nel corso del 2007 la fondazione ha registrato entrate per circa 119 milioni di dollari, erogando risorse per 110 milioni di dollari. I dati riportati evidenziano come la Fondazione destini all'attività di erogazione una parte significativa delle risorse disponibili, a differenza di ciò che avviene nella maggior parte delle fondazioni americane. L'*Internal Revenue Code* prevede infatti che le fondazioni private debbano erogare in ogni singolo esercizio un ammontare di risorse pari almeno al 5% del valore medio di mercato dei loro assets, al fine di

---

<sup>19</sup> Il presente paragrafo si basa principalmente, oltre che sull'intervista effettuata a Cynthia Esposito Lamy che si occupa della misurazione dei risultati in Robin Hood Foundation, su un paper predisposto dallo staff della Fondazione: WEINSTEIN M., *Measuring Success: How Robin Hood estimates the Impact of Grants*, Robin Hood Foundation, 2009.

<sup>20</sup> Dati pubblicati sul sito internet della fondazione: <http://www.robinhood.org/footer/financial-information.aspx>



mantenere le agevolazioni fiscali previste per le organizzazioni nonprofit. Da ricerche effettuate sulle politiche di erogazione delle maggiori fondazioni americane<sup>21</sup> è emerso che il rapporto tra le risorse erogate e il valore medio degli assets in ogni singolo esercizio degli ultimi decenni, si è attestato attorno al 5%. Evitando di approfondire le possibili motivazioni alla base di questo comportamento, non si può peraltro non evidenziare come la Robin Hood Foundation si discosti in modo significativo dalla media delle altre fondazioni, destinando annualmente all'attività di erogazione un ammontare di risorse, in rapporto al totale degli assets detenuti, ben superiore rispetto alla media delle altre fondazioni.

L'attività della fondazione non si riduce, peraltro, all'erogazione di risorse monetarie; essa provvede a fornire alle organizzazioni nonprofit oggetto delle erogazioni anche assistenza manageriale che consiste nel supportare tali organizzazioni nello sviluppare piani strategici, nell'attività di fund-raising, nell'individuare soggetti da cooptare nel consiglio di amministrazione, sviluppare adeguate strategie di marketing, formare i dipendenti e fornire supporto per ogni questione di carattere immobiliare.

Come qualsiasi altra organizzazione, le risorse a disposizione della fondazione, sia sotto l'aspetto monetario, sia dal punto di vista delle risorse umane, sono peraltro limitate rispetto alle organizzazioni che richiedono il supporto della fondazione e si rende quindi necessario operare una scelta tra i possibili destinatari delle risorse disponibili.

Nel fare ciò, l'obiettivo della fondazione consiste nel destinare le risorse monetarie disponibili e le attività di assistenza manageriale alle organizzazioni nonprofit che si ritiene, solitamente in funzione dei risultati evidenziati nel passato, possano offrire il massimo rendimento nel perseguire la mission della fondazione. Espressa in questi termini, si tratta di un'attività non dissimile da quella svolta da un'impresa che, tra molteplici opportunità di investimento, si trovi a dover scegliere i progetti da finanziare al fine di ottenere il massimo rendimento dalle risorse economiche disponibili.

Ma, a differenza di quanto avviene per un'impresa, i risultati dei programmi e

---

<sup>21</sup> FRUMKIN P., *The Foundation Payout Debate from 1969 to 2003 and Beyond*, Philanthropy, 2004, n. 18 e DEEP A. – FRUMKIN, P., *The Foundation Payout Puzzle*, Hauser Center for Nonprofit Organizations, Working Paper n. 9, 2001.

delle attività finanziate dalla Robin Hood Foundation non sono solitamente espressi in termini monetari, o comunque in termini omogenei, e non permettono, quindi, di determinare in via immediata il rendimento delle risorse investite dalla fondazione. Si tratta, come ampiamente illustrato nel presente scritto, di un problema che affligge la quasi totalità delle fondazioni private e dell'intero settore nonprofit.

Sebbene la fondazione operi in un ambito piuttosto circoscritto, sia dal punto di vista geografico, sia per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti, si pone in ogni caso il problema di determinare, tra due possibili alternative, quella con il maggior risultato atteso. Tale processo di scelta può risultare relativamente semplice quando ci si trovi a comparare i risultati attesi di programmi simili. Ad esempio, nel decidere quale scuola finanziare tra un gruppo di scuole medie superiori ad indirizzo tecnico per giovani svantaggiati, può risultare sufficiente rilevare la percentuale di studenti iscritti che hanno raggiunto il diploma o la percentuale di studenti che dopo il diploma è riuscita a trovare un lavoro fisso. Ma se le scuole da finanziare propongono differenti indirizzi di studio o sono addirittura di diverso grado, come è possibile stimare quale scuola possa offrire il migliore risultato in termini di lotta alla povertà rispetto alle risorse erogate? Il problema si fa ancora più serio se i progetti da finanziare si riferiscono a diversi ambiti, quali possono essere un progetto per la scolarizzazione di giovani svantaggiati in un determinato ambito territoriale e una mensa per i poveri.

Robin Hood Foundation si è quindi posta il problema di come ottenere degli indicatori che siano in grado di misurare in termini omogenei l'efficacia di progetti con un obiettivo in comune, costituito dalla lotta alla povertà, ma afferenti diversi ambiti sociali.

L'approccio seguito dalla Robin Hood Foundation consiste nel determinare in termini monetari i risultati ottenuti dai progetti finanziati, al fine di ottenere un indicatore al cui denominatore vi sia l'ammontare di risorse erogato dalla fondazione ed al numeratore il risultato ottenuto dal progetto espresso in termini monetari. Tale indicatore fornisce quindi una misura omogenea dei risultati ottenuti, in termini di lotta alla povertà, da progetti con caratteristiche eterogenee. Il metodo può essere impiegato sia in fase di programmazione delle erogazioni (utilizzando stime dei risultati attesi), sia in fase di controllo della gestione (utilizzando in tal caso i risultati

effettivamente ottenuti).

Ovviamente, gli obiettivi perseguiti dalle organizzazioni beneficiarie delle erogazioni devono essere in linea con la mission della fondazione e la valorizzazione in termini monetari dei risultati attesi non può non tenere conto di tale aspetto. A tal fine, la metodologia impiegata per stimare il valore monetario dei risultati attesi, consiste nel determinare l'incremento delle entrate monetarie previste lungo l'intera vita di un singolo individuo a seguito della partecipazione ad uno dei programmi oggetto di valutazione. La scelta delle entrate monetarie quale parametro principale per la misurazione dell'efficacia dei singoli programmi è dipesa da due fattori: in primo luogo il livello di povertà è solitamente definito in termini di entrate monetarie di un individuo o di una famiglia; secondariamente la maggior parte dei beneficiari delle donazioni della Fondazione hanno come obiettivo principale quello di incrementare, direttamente o indirettamente, le entrate monetarie degli individui a cui prestano i propri servizi. Nei casi in cui non sia possibile determinare l'incremento delle entrate di un individuo derivante dalla partecipazione ad un determinato programma, o comunque unitamente a tale parametro, la fondazione impiega studi di matrice sociologica, o studi effettuati da esperti del settore appositamente commissionati dalla Fondazione, che offrono una stima del valore monetario dei risultati dei programmi che hanno beneficiato delle erogazioni dalla Fondazione, quali, ad esempio, una mensa per i poveri o un programma di prevenzione contro specifiche malattie diretto a persone svantaggiate.

Nello sviluppare la metodologia in oggetto, Robin Hood Foundation si è posta alcune questioni preliminari:

- affidabilità del metodo: la prima domanda che si è posto lo staff della Fondazione nello sviluppare un metodo per la determinazione dei risultati di organizzazioni nonprofit, consiste nel livello di affidabilità che il metodo in oggetto deve avere. In ambito accademico, al fine di provare la validità di un metodo o di una formula, è necessario che gli stessi non siano confutabili e che offrano, a parità di condizioni, i medesimi risultati, a prescindere dall'utilizzatore. Robin Hood Foundation non è peraltro interessata ad un tale livello di affidabilità che sarebbe irraggiungibile con riguardo alla misurazione dell'efficacia nella lotta alla povertà. La fondazione si è posta quindi l'obiettivo di sviluppare un metodo che sia in grado

fornire, nella realtà, risultati ragionevoli e con un elevato (ma non assoluto) livello di affidabilità rispetto agli accadimenti che la Fondazione intende misurare, ma soprattutto che renda il più trasparenti possibili le scelte della Fondazione nella destinazione delle risorse a disposizione;

- input o output: numerose organizzazioni nonprofit hanno investito significative risorse nello sviluppo di quella che, negli Stati Uniti, viene definita “*organizational capacity*”, ossia la misura in cui l’amministrazione di un’organizzazione si conforma a corretti principi di comportamento (*best practices*). Tale teoria si basa principalmente sulla misurazione e sulla comparazione di indicatori di input, mentre l’obiettivo primario di Robin Hood Foundation consiste nella misurazione degli output della gestione;
- considerazione del rischio: la stima dei risultati attesi di un investimento comporta la valutazione del rischio connesso al fatto che le ipotesi considerate non risultino verificate nella realtà. Sebbene lo staff della Robin Hood Foundation sia conscio dell’esistenza del fattore rischio nelle stime da essi effettuate, fino ad oggi hanno ritenuto opportuno non tenere in considerazione tale fattore. La motivazione di tale scelta deriva dal fatto che la misurazione del rischio comporterebbe un sensibile incremento del grado di sofisticazione del metodo che, ad oggi, la Fondazione non è in grado di sostenere.

Definiti gli assunti di base, il metodo sviluppato da Robin Hood Foundation si sostanzia, come già detto sopra, nella valorizzazione in termini monetari delle maggiori entrate di cui un individuo beneficerà lungo la propria vita a seguito della partecipazione ad uno specifico programma. Il valore ottenuto, dall’applicazione del metodo in oggetto, rapportato all’ammontare delle risorse investite, determina un coefficiente di rendimento per ogni programma finanziato. Si tratta di un coefficiente che propone una stima ragionevole dei benefici prodotti per i poveri da ogni singolo dollaro erogato.

Un esempio concreto di applicazione del metodo risulta di grande utilità al fine di chiarire il suo utilizzo nella realtà. Consideriamo, ad esempio, i programmi finanziari dalla Robin Hood Foundation e finalizzati all’addestramento professionale di persone svantaggiate. Nel determinare i risultati attesi da tali programmi, la Fondazione:

1. rileva il numero di individui che, a seguito del programma di addestramento finanziato, è riuscita a trovare un lavoro ed a mantenerlo per almeno un anno;
2. misura il cosiddetto “fattore Robin Hood”. In sostanza, i programmi finanziati dalla Fondazione ottengono solitamente risorse economiche anche da altre fonti e quindi i risultati ottenuti non possono essere totalmente accreditati alle donazioni effettuate dalla Fondazione. Solitamente tale fattore viene determinato come rapporto tra le risorse monetarie fornite da Robin Hood Foundation e il totale delle risorse monetarie impiegate dal programma. In realtà, tale coefficiente non è ritenuto pienamente affidabile dallo staff della fondazione, in quanto è plausibile che il programma sarebbe comunque stato finanziato, per la parte fornita dalla Fondazione, da altri soggetti. Al momento, quindi, il coefficiente in oggetto viene determinato dal rapporto sopra descritto eventualmente modificato in funzione dell’esperienza maturata in tale ambito dalla Fondazione;
3. stima l’incremento delle entrate monetarie future di cui i partecipanti al programma beneficeranno rispetto al caso in cui non avessero seguito il programma. Tale stima viene ottenuta mediante differenza tra il salario dei partecipanti prima di frequentare il programma e il salario atteso successivamente alla partecipazione al programma (tenendo conto del salario effettivamente ottenuto dai partecipanti al termine del programma);
4. calcola il valore attuale delle entrate future applicando un tasso di sconto;
5. moltiplica il valore attuale delle entrate future per il numero di partecipanti al programma che hanno trovato lavoro;
6. il risultato così ottenuto rapportato alle risorse erogate dalla fondazione fornisce una misura dell’efficacia e dell’efficienza delle risorse erogate.

Nella realtà la misurazione dei risultati dei programmi, a cui la fondazione ha erogato le proprie risorse, comporta un maggior numero di variabili e di fattori da tenere in considerazione che richiedono l’effettuazione di ulteriori ipotesi non dimostrabili, riducendo quindi l’affidabilità del metodo.

Il metodo è stato, peraltro, sviluppato per finalità interne alla Robin Hood Foundation e non per essere applicato a qualsiasi progetto con una qualsiasi finalità sociale. In altri termini, la Fondazione Robin Hood ha preferito evitare di procedere alla dimostrazione di numerose assunzioni che vengono fatte nell'utilizzo del metodo, impiegando nozioni e principi che, sebbene derivanti da un ambito accademico, non ne hanno la stessa valenza.

All'interno della Fondazione il metodo di valutazione dei risultati descritto è considerato:

- un metodo per classificare i programmi da finanziare, aventi diversa natura e differenti caratteristiche, in funzione dell'impatto generato;
- un mezzo per comunicare ai potenziali destinatari delle erogazioni come la fondazione valuta le loro performance;
- una base per costruire un linguaggio comune tra la Robin Hood Foundation, i suoi sostenitori e l'intera comunità delle organizzazioni nonprofit;
- un mezzo per rendere l'attività della fondazione più trasparente;
- un mezzo per individuare le caratteristiche in comune delle organizzazioni nonprofit più efficienti;
- un metodo per valutare i risultati della stessa fondazione.

Il metodo in oggetto peraltro non rappresenta:

- l'unico criterio impiegato nelle decisioni relative alle erogazioni da effettuare;
- un metodo che fornisca risultati certi ed esatti;
- un metodo statico non soggetto ad ulteriori sviluppi e affinamento;
- una soluzione universale per guidare gli investimenti nell'ambito delle organizzazioni nonprofit.

Il metodo sviluppato da Robin Hood Foundation non rappresenta quindi una guida da seguire ciecamente e senza ulteriori valutazioni e soprattutto non rappresenta l'unico parametro preso in considerazione dalla fondazione nella determinazione delle erogazioni da effettuare. Il metodo in oggetto è peraltro uno strumento che, seppur impreciso ed in continuo sviluppo, produce dati quantitativi riguardanti le performance dei diversi progetti. Ma l'aspetto più importante è che si tratta di dati quantitativi omogenei, espressi in termini monetari e quindi comparabili

a prescindere dalla tipologia di progetto da cui scaturiscono. Peraltro la *Robin Hood Foundation* mantiene pure un'ingente quantità di dati qualitativi sulle organizzazioni oggetto delle erogazioni.

I dati forniti dal metodo sviluppato dalla fondazione rappresentano quindi uno strumento fondamentale nel processo di selezione delle organizzazioni e dei progetti da finanziare, ma non è l'unico parametro impiegato dai managers della fondazione nel prendere le loro decisioni.

## **CAPITOLO VI**

### **CONCLUSIONI**

**SOMMARIO: 6.1 Principali problematiche legate alla misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit – 6.2 Necessità di definire strategie chiare e obiettivi precisi**

#### **6.1 Principali problematiche legate alla misurazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit**

Il settore nonprofit rappresenta una realtà la cui rilevanza economica è in continua crescita sia in termini assoluti, sia in rapporto al settore privato ed a quello pubblico. Nei paesi anglosassoni la maggior parte delle organizzazioni operanti in alcuni settori fondamentali, quali la sanità e l'istruzione, sono costituite sotto forma di enti nonprofit.

Anche in Italia negli ultimi decenni si sta assistendo ad un significativo ampliamento dell'ambito di attività delle organizzazioni nonprofit, a seguito della crisi del tradizionale modello di welfare basato sulla gestione diretta da parte delle amministrazioni pubbliche di numerosi servizi ritenuti di interesse pubblico. Non essendo più sostenibile tale modello dal punto di vista economico, l'Amministrazione pubblica sta procedendo ad "esternalizzare" parte delle proprie competenze, tanto da riconoscere a livello costituzionale il principio di sussidiarietà. Tale processo ha fornito un notevole impulso allo sviluppo del settore nonprofit in Italia, che, da realtà legata prevalentemente all'ambito del volontariato, si sta trasformando in un settore fondamentale per l'economia nazionale, così come già avvenuto in altri Stati.

Sono quindi sempre maggiori gli interessi economici nei confronti delle organizzazioni nonprofit da parte di: donatori, finanziatori a vario titolo, clienti, dipendenti, l'Amministrazione finanziaria e chiunque altro abbia un qualsiasi



interesse di tipo economico nei confronti di tali organizzazioni. Come conseguenza di ciò, è sempre maggiore la richiesta di informazioni riguardanti i risultati in termini economici raggiunti da tali organizzazioni.

Ciononostante, gli studiosi di economica aziendale e di *management* hanno per lungo tempo prestato poca considerazione nei confronti delle organizzazioni nonprofit ed in particolare alla misurazione dei loro risultati, in quanto l'idea di nonprofit era ritenuta in sostanziale antitesi a tutto ciò avesse a che fare con la gestione di un'azienda secondo principi economici.

Il primo approccio degli studi accademici nell'ambito della misurazione dei risultati è consistito nel tentativo di applicazione di metodi e strumenti sviluppati nell'ambito delle imprese alle organizzazioni nonprofit.

Tale soluzione si è rilevata peraltro insoddisfacente. Nel capitolo precedente si è detto come il fine di ogni azienda, sia essa un'organizzazione for-profit o nonprofit, sia rappresentato dalla creazione di utilità e come la gestione debba sempre sottostare ai principi di efficienza, efficacia ed economicità. Tuttavia, le organizzazioni nonprofit si caratterizzano per la non significatività, ai fini della misurazione dell'utilità prodotta, del reddito d'esercizio, in quanto, come più volte ricordato, i beni e servizi prodotti sono trasferiti senza il riconoscimento di un prezzo o comunque, anche quando viene applicato un prezzo, questo non rappresenta una stima realistica dell'utilità incorporata nei beni o servizi ceduti.

L'impossibilità di ottenere un valore sintetico in grado di esprimere la maggiore utilità prodotta dalla gestione, implica l'impossibilità di impiegare i metodi e gli strumenti di misurazione delle performance comunemente utilizzati dalle imprese.

La situazione illustrata ha condotto allo sviluppo di sistemi di misurazione delle performance basati su una serie di indicatori relativi a specifiche aree di attività dell'organizzazione al fine di giungere ad un giudizio sintetico delle performance dell'organizzazione<sup>1</sup> attraverso la valutazione congiunta dei differenti indicatori.

I sistemi di indicatori presentano peraltro molteplici problematiche. In primo luogo si tratta di sistemi congegnati con riferimento ad una specifica organizzazione e che risultano difficilmente utilizzabili senza opportune modifiche da altre

---

<sup>1</sup> GRUMO M., *Bilancio e misurazione delle performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, I Quaderni della Scuola di Alta Formazione, n. 5/2007, 2007, pp. 14 e ss.

organizzazioni. Secondariamente l'implementazione ed il mantenimento di un sistema composto da numerosi indicatori comporta l'impiego di significative risorse monetarie ed umane, aspetto che risulta problematico in organizzazioni nelle quali la scarsità delle risorse a disposizione è ancora più sentita rispetto alle organizzazioni for-profit. Infine, mentre il reddito di esercizio fornisce una stima diretta dell'utilità creata da un'azienda attraverso la gestione (sebbene anche la determinazione del reddito di esercizio richieda l'effettuazione di operazioni di stima e rettifica dei dati contabili), un sistema di indicatori fornisce una moltitudine di dati che devono essere ulteriormente elaborati al fine di ottenere una stima dell'utilità prodotta dall'organizzazione.

Da quanto detto appare evidente come le difficoltà derivanti dall'implementazione e dall'impiego di un sistema di indicatori e la scarsa comparabilità dei risultati ottenuti, abbiano condotto gli studiosi di economia aziendale alla ricerca di differenti metodologie.

## **6.2 Necessità di definire strategie chiare e obiettivi precisi**

Le attività di misurazione dei risultati fanno parte del processo di programmazione e controllo, il quale, in funzione degli obiettivi e delle strategie a lungo termine stabiliti nell'ambito della pianificazione strategica, prevede: la definizione dei piani e dei programmi da intraprendere al fine di raggiungere tali obiettivi, la verifica dei risultati effettivamente raggiunti e l'analisi degli eventuali scostamenti rispetto alle previsioni effettuate.

L'efficace impiego di un sistema di programmazione e controllo richiede peraltro che gli obiettivi e le strategie a lungo termine siano definiti in modo tale da consentire al *management* dell'organizzazione di assumere le decisioni più opportune in sede di programmazione.

In tal senso è di particolare interesse uno studio condotto da Porter e Kramer<sup>2</sup>, i quali in un articolo riguardante le fondazioni private americane evidenziano come una preconditione essenziale per la creazione di utilità da parte di un'organizzazione nonprofit (ma in realtà da parte di qualsiasi organizzazione) consista nella definizione di una strategia chiara e ben definita. Se infatti l'efficacia della gestione

---

<sup>2</sup> PORTER, M.E. – KRAMER M.R., *Philanthropy New Agenda: Creating Value*, Harvard Business Review, Nov/Dic 1999, vol. 77 issue 6, pp. 121-130.

rappresenta la capacità dell'azienda di raggiungere le finalità per cui è stata costituita, appare evidente come la definizione di obiettivi chiari e raggiungibili rappresenti una preconditione necessaria al fine di poter procedere alla misurazione dell'efficacia della gestione.

Lo studio in oggetto parte dal presupposto che le fondazioni private, in considerazione degli ingenti patrimoni amministrati, possono svolgere un ruolo fondamentale nello sviluppo del settore nonprofit e nel migliorare la capacità delle singole organizzazioni di creare utilità. Le fondazioni private potrebbero svolgere (negli Stati Uniti ciò già avviene) un ruolo molto simile a quello che le società di private equity e di venture capital svolgono nell'ambito del settore privato.

Oltre a trasferire risorse monetarie a titolo di donazione, le fondazioni private possiedono infatti le risorse economiche ed umane al fine di assistere le organizzazioni nonprofit nel miglioramento dei processi gestionali<sup>3</sup> e, conseguentemente, nella creazione di maggiore utilità. Peraltro, anche le fondazioni americane devono far fronte alla scarsità delle risorse a disposizione e devono quindi scegliere come investire tali risorse al fine di raggiungere i propri obiettivi nel modo più efficace possibile.

La necessità di stabilire obiettivi e strategie ben definite risulta quindi fondamentale per l'individuazione delle organizzazioni che si presume possano consentire la creazione della massima utilità possibile in funzione delle risorse investite.

Porter e Kramer forniscono alcuni principi utili alla definizione di efficaci strategie:

1. l'obiettivo di ogni organizzazione dovrebbe consistere nel raggiungimento di performance migliori rispetto alle altre organizzazioni operanti nel medesimo ambito. Tale principio, in apparenza banale, deriva dalla constatazione che numerose organizzazioni nonprofit non ritengono produttiva di valore l'attività di misurazione delle performance;

---

<sup>3</sup> “The range of ways in which foundations can assist nonprofits goes well beyond making management-development grants. Foundations can become fully engaged partners, providing advice, management assistance access to professional service firms, clout and a host of other noncash resources”. PORTER. M.E. – KRAMER M.R., *Philanthropy New Agenda: Creating Value*, Harvard Business Review, Nov/Dic 1999, vol. 77 issue 6, p. 124.

2. le strategie di un'organizzazione nonprofit dovrebbero concentrarsi su pochi obiettivi ben definiti e sulle modalità per il loro raggiungimento;
3. la definizione delle strategie deve tener conto delle caratteristiche dell'organizzazione con particolare riferimento a: risorse a disposizione, ambito geografico di riferimento, cultura e valori dell'organizzazione;
4. la scelta di determinati obiettivi e delle modalità per il loro raggiungimento comporta la rinuncia al soddisfacimento di altri bisogni o il perseguimento di differenti strategie. La capacità dell'organizzazione di decidere cosa “non fare”, rappresenta uno dei principali segnali che la fondazione ha una propria strategia chiara.

I principi formulati da Porter e Kramer si riferiscono alle fondazioni private in relazione alle donazioni da queste effettuate, ma possono essere applicati per analogia a qualsiasi organizzazione nonprofit in relazione alle risorse destinate ai diversi programmi intrapresi o da intraprendere.

Nell'ambito italiano risulta particolarmente significativo uno studio riguardante le fondazioni di origine bancaria localizzate nel Nord-Est dell'Italia<sup>4</sup>, dal quale emerge come gli ambiti di attività in cui le fondazioni oggetto dello studio si impegnano ad operare, identificati negli statuti delle singole fondazioni, coincidono quasi totalmente con i “settori ammessi” dal D.Lgs. 153/1999. In sostanza, le fondazioni bancarie del Nord-Est si impegnano ad operare in tutti i settori in cui la legge glielo consenta. Tale constatazione contrasta palesemente con i principi individuati pocanzi.

Gli obiettivi delle fondazioni dovrebbero peraltro essere meglio specificati nel Documento Previsionale e Programmatico da redigere a cura dell'organo di indirizzo su base triennale. In realtà anche in questo documento le finalità delle fondazioni sono descritte in modo generico<sup>5</sup> e ricomprendono i medesimi settori già individuati nello statuto.

Gli obiettivi delle fondazioni bancarie sono quindi definiti in modo ampio lasciando facoltà all'organo amministrativo di operare con la massima libertà e senza alcun specifico obiettivo a medio/lungo termine. Ne consegue che la formulazione di

---

<sup>4</sup> LEARDINI C. – ROSSI G., *Aspetti critici del bilancio di esercizio delle Fondazioni di origine bancaria*, RIREA, 2007, Quaderni monografici Rirea n. 53.

<sup>5</sup> LEARDINI C. – ROSSI G. – TODESCO C., *Governance e accountability nelle Fondazioni Bancarie*, Economia Aziendale 2000 web ([www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)), 4/2009, p. 88.

strategie ben definite per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione risulta pregiudicata.

Da un'analisi invece degli statuti e dei documenti pubblicamente disponibili di alcune fondazioni americane<sup>6</sup> di dimensioni rilevanti, si rileva come, nonostante gli obiettivi perseguiti siano spesso molteplici, essi risultano statuiti in modo piuttosto preciso già a livello di *mission* dell'organizzazione.

Al fine di chiarire tale aspetto, può essere utile esaminare il caso specifico della Ford Foundation. Uno degli obiettivi di tale fondazione consiste nel miglioramento dell'educazione superiore. Sul sito internet della fondazione<sup>7</sup> è chiaramente individuato l'ambito territoriale di riferimento e le modalità concrete con cui la fondazione si sta impegnando al fine di raggiungere il proprio obiettivo. Risulta difficile ritrovare qualcosa di simile nei documenti pubblicamente disponibili relativi alle fondazioni bancarie italiane.

Ciò non significa che le fondazioni americane rappresentino un modello "perfetto" da imitare pedissequamente. Lo stesso articolo di Porter e Kramer individua diverse criticità nella definizione di strategie e obiettivi chiari da parte delle fondazioni private americane. Basti qui evidenziare il fatto che anche nelle fondazioni americane gli obiettivi risultano raramente definiti in termini numerici, sicché risulta comunque difficile predisporre strumenti di misurazione delle performance dell'organizzazione.

Come già ricordato all'inizio del presente paragrafo, il processo di programmazione e controllo è costituito da una fase iniziale di individuazione dei programmi e delle operazioni da intraprendere per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione. Più tali obiettivi risultano specifici e chiaramente definiti, più l'organo amministrativo dell'organizzazione potrà individuare i programmi e le azioni più adatte da intraprendere al fine di raggiungere gli obiettivi statuiti nel modo più efficace possibile.

Si sottolinea peraltro che la definizione di obiettivi chiari e raggiungibili non è di per se sintomo dell'operare in modo efficace da parte dell'organizzazione, ma costituisce una preconditione essenziale affinché ciò avvenga, soprattutto nel caso di

---

<sup>6</sup> Si fa riferimento in particolare a: *Bill & Melinda Gates Foundation, Ford Foundation, J. Paul Getty Trust, The William and Flora Hewlett Foundation, W.K. Kellogg Foundation.*

<sup>7</sup> <http://www.fordfoundation.org/issues/educational-opportunity-and-scholarship/transforming-secondary-education>

organizzazioni nonprofit i cui obiettivi sono solitamente definiti in termini qualitativi piuttosto che quantitativi e per le quali il reddito di esercizio non rappresenta una misura significativa dell'utilità prodotta.

### **6.3 La quantificazione dei risultati nelle organizzazioni nonprofit**

Si è concluso il precedente paragrafo specificando come per un'organizzazione nonprofit risulti essenziale la definizione di obiettivi specifici. Si tratta peraltro di informazioni di tipo qualitativo nella maggioranza dei casi e che quindi risultano di difficile misurazione e, comunque, di scarsa utilità ai fini della valutazione dell'efficienza della gestione.

In tal senso si ripropone il vincolo, chiaramente identificato nel presente lavoro, rappresentato dall'incapacità di esprimere l'utilità creata dalla gestione in termini monetari.

Nel capitolo precedente si è esaminato un tentativo di soluzione a tale limite adottato dalla Robin Hood Foundation, una fondazione privata americana con sede a New York City la cui *mission* consiste nella lotta alla povertà nella città di New York.

I programmi finanziati dalla fondazione si concentrano, quindi, sul miglioramento delle condizioni dei cittadini di New York con un reddito nullo o comunque molto basso. La fondazione rileva i risultati dei programmi finanziati in termini, ad esempio, di ragazzi svantaggiati che hanno conseguito un diploma oppure di disoccupati reinseriti in attività lavorative. Dove possibile la fondazione determina l'incremento del reddito atteso per gli individui che hanno partecipato ai programmi finanziati, altrimenti impiega studi accademici, solitamente di stampo sociologico, che forniscono stime ragionevoli del beneficio economico derivante dal raggiungimento di simili risultati. La fondazione, mediante apposite rettifiche ed integrazioni, ottiene quindi una stima in termini monetari dell'utilità prodotta dalle risorse erogate. La fondazione è così in grado di valutare quali investimenti abbiano fornito il maggior ritorno in termini di utilità creata e dispone di un valido strumento per la scelta delle modalità da seguire per l'impiego delle proprie risorse.

A ciò si aggiunga che il processo di misurazione dei risultati in oggetto determina un significativo miglioramento della trasparenza del processo di erogazione delle risorse disponibili. Tale aspetto è di fondamentale importanza sotto

due diversi aspetti: i soggetti che erogano risorse alla fondazione possono conoscere l'utilizzo delle proprie risorse e il processo decisionale che ha determinato tale impiego; le organizzazioni che beneficiano, o che intendono beneficiare, delle erogazioni effettuate dalla Robin Hood Foundation, sono a conoscenza dei parametri in base ai quali vengono valutate.

L'impiego del metodo in oggetto comporta anche alcuni limiti. In primo luogo permane una notevole componente soggettiva nella valutazione dei singoli programmi. Il processo di valorizzazione in termini monetari dell'utilità prodotta dalle risorse erogate, comporta l'effettuazione di numerose assunzioni ed ipotesi non dimostrate, che comportano una riduzione dell'affidabilità del metodo.

Il maggior limite di tale metodo risiede, peraltro, nel fatto che, per numerosi progetti, i dati necessari per la valorizzazione dei risultati in termini monetari derivano da ricerche effettuate in ambiti scientifici diversi dall'economia o appositamente commissionati. Ciò comporta che per molti settori o ambiti in cui un'organizzazione nonprofit volesse impiegare le proprie risorse sarebbe necessario un apposito studio, che dovrebbe essere inoltre monitorato e aggiornato periodicamente. Inoltre vi sono alcuni ambiti in cui appare difficile ottenere una stima in termini monetari dell'utilità prodotta. Si pensi ad esempio al settore della cultura e dell'arte per il quale risulta difficile pensare di poter stimare in termini monetari l'utilità derivante dalla possibilità di poter godere di alcuni dipinti conservati in un museo o di un monumento restaurato.

Ulteriori limiti si pongono nell'impiego di un simile metodo nell'ambito nonprofit italiano. In Italia gli studi sociologici relativi ai benefici derivanti da investimenti nell'ambito sociale sono piuttosto scarsi. Viene quindi a mancare la base di dati fondamentali per l'utilizzo del metodo.

Vi sono peraltro anche aspetti che potrebbero favorire un impiego del metodo in oggetto in Italia. Si fa riferimento, in particolare, all'esistenza di un'agenzia pubblica (Agenzia per le ONLUS) che *“nell'ambito della normativa vigente, esercita i poteri di indirizzo, promozione, vigilanza e ispezione per la uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare per quanto concerne le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, il terzo settore e gli enti non*

*commerciali, ...*”<sup>8</sup>. Tale Agenzia potrebbe provvedere allo sviluppo di un metodo basato sui medesimi presupposti di quello ideato da Robin Hood Foundation, provvedendo alla raccolta dei dati necessari al funzionamento dello stesso<sup>9</sup>. L’Agenzia potrebbe inoltre fornire alle organizzazioni nonprofit il supporto necessario all’implementazione e all’utilizzo del metodo, provvedendo a controllare periodicamente il corretto utilizzo dello stesso.

Si tratta chiaramente di un processo complesso e oneroso in termini di risorse necessarie. Peraltro lo sviluppo e l’implementazione di un simile sistema potrebbe avvenire inizialmente in uno specifico settore (ad esempio nell’ambito della cura agli anziani dove operano numerose organizzazioni nonprofit), al fine di individuare le criticità e le modifiche da operare, per poi essere progressivamente allargato ad altri settori.

#### **6.4 Conclusioni**

Il trasferimento di risorse economiche nei confronti delle organizzazioni nonprofit da parte delle Amministrazioni pubbliche, di privati cittadini e dei clienti di tali organizzazioni, sono sempre più ingenti e la richiesta di trasparenza nei processi decisionali e di misure di performance per la valutazione del loro operato è sempre maggiore.

In tal senso si rende necessario implementare adeguati processi di pianificazione strategica che consentano di individuare obiettivi chiari e raggiungibili rappresentanti la base del sistema di programmazione e controllo.

Nella fase di programmazione potranno quindi essere stabiliti obiettivi a breve termini in termini quantitativi dei quali potrà essere misurato il raggiungimento ottenendo una stima dell’efficacia della gestione.

Impiegando appositi studi sarebbe inoltre possibile, anche se non per tutti i settori, ottenere una stima dell’utilità prodotta in termini monetari e, di conseguenza, dell’efficienza della gestione.

---

<sup>8</sup> Art. 3, comma 1, lett. a), DPCM del 21 marzo 2001, n. 329.

<sup>9</sup> Si rileva come la lett. f) dell’art. 3, comma 1, DPCM del 21 marzo 2001, n. 329, preveda tra le varie attribuzioni all’Agenzia per le Onlus “la raccolta, l’aggiornamento ed il monitoraggio dei dati e documenti delle organizzazioni, del terzo settore e degli enti in Italia”.



## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, 2002
- AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, 2006
- AGLIATI M., *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, EGEA, 1990
- AIROLDI G., *Le aziende nonprofit: definizioni e classificazioni*, in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno AIDEA), CLUEB, 1996
- ALBERTI G.B., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002
- ALBERTI G.B., *Il bilancio di esercizio*, FrancoAngeli, 2008
- ALBERTI G.B., *La determinazione dei risultati della gestione delle fondazioni bancarie*, RIREA, 2002, Quaderni monografici Rirea n. 5
- ALEXIS DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, Cappelli Editore, 1971
- AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, UTET, 1991
- AMADUZZI A. – AMADUZZI A., *Economia aziendale. Argomenti e dimostrazioni*, Vol. II, Cacucci, 1988
- AMIGONI F., *Le misure economiche nella gestione per obiettivi*, in AMIGONI F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda, programmazione e controllo*, Giuffrè, 1988
- AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, 1987
- AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, 2002
- AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, 1964
- ANSELMi L., *L'azienda comune*, Maggioli Editore, 1995
- ANTHONY R.N. - YOUNG D.W., *Management control in nonprofit organizations*, McGraw-Hill International Edition, 2003
- ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale*, Guerrini e Associati, 2005
- ARDEMANI E., *L'impresa*, Giuffrè, III ed., 1989
- AZZINI L., *Autonomia e collaborazione tra le aziende*, Giuffrè, 1964
- AZZINI L., *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, 1982
- BARBETTA G., *Il settore nonprofit italiano*, il Mulino, 2000
- BARBETTA G.P. – MAGGIO F., *Nonprofit*, il Mulino, 2008
- BERETTA A., *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, 1999
- BONFANTE G., *Un nuovo modello di impresa: l'impresa sociale*, in *Le Società*, 2006
- BORGONOVl E., *Documento di posizionamento scientifico della SIDREA*, in AA.VV., *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, SIDREA
- BORZAGA C. e SANTUARI A., *L'evoluzione del terzo settore in Italia*, in (a cura di)

- MATACENA A., *Aziende nonprofit. Scenari e strumenti per il terzo settore in Italia*, Egea, 1999
- BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli Editore, 2001
- BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, FrancoAngeli, 2007
- BRUNI G., *L'azienda come sistema convertitore di valori economici in valori culturali. Il peculiare ruolo delle fondazioni comunitarie*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, 1999
- CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996
- CASSANDRO P.E., *Le gestioni erogatrici pubbliche*, UTET, 1963
- CASSANDRO P.E., *Trattato di ragioneria*, Cacucci editore, 1992
- CATTANEO M., *Le misurazioni di azienda*, 1959
- CICONTE B.L. – JACOM J.G., *Fundraising basics. A complete guide*, Jones and Bartlett Publishers, 2004
- CODA V., *Economia Aziendale: alla ricerca di punti di convergenza*, in AA.VV., *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, SIDREA
- COLLETTI N., *Il numero in economia aziendale*, Abbaco, 1954
- COLOMBO G.M. – SETTI M., *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, IPSOA, 2002
- CORNWALL A. – LUCAS H. – PASTEUR K., *Introduction: Accountability through Participation: Developing Workable Partnership Models in the Health Sector*, in IDS Bulletin, 2000, vol. 31, n. 1
- COVA A., *La situazione italiana: una storia di nonprofit*, in (a cura di) VITTADINI G., *Il nonprofit dimezzato*, Egea, 1997
- CUSA E., *La nozione civilistica di ristorno cooperativo*, 2003, consultabile su [http://www.jus.unitn.it/download/gestione/emanuele.cusa%5C20070115\\_0804la%20nozione%20civilistica%20di%20ristorno.pdf](http://www.jus.unitn.it/download/gestione/emanuele.cusa%5C20070115_0804la%20nozione%20civilistica%20di%20ristorno.pdf)
- CUTT J. – MURRAY V., *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations*, Routledge, 2000
- DE CARLI P., *La disciplina giuridica del terzo settore e il principio di sussidiarietà*, in QUADRO CURZIO A. – MERZONI G., *Non Profit e sussidiarietà. Il terzo settore tra servizi alla comunità e alla persona*, Franco Angeli, 2002
- DEEP A. – FRUMKIN, P., *The Foundation Payout Puzzle*, Hauser Center for Nonprofit Organizations, Working Paper n. 9, 2001
- DRUCKER P.F., *Le sfide di management del XXI secolo*, FrancoAngeli, 1999
- EDWARDS M. – HULME D., *Too close for comfort? the impact of official aid on nongovernmental organizations*, in World Development, 1996, vol. 24, n. 6
- FARNETI G., *Economia d'Azienda*, FrancoAngeli, 2007
- FARNETI G., *Le aziende non profit e il loro sistema informativo*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000
- FARNETI G., *Verso una nuova definizione di «azienda», con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia

Aziendale, n. 7-8, 1999

FERLITO C., *Le Fondazioni Bancarie e il principio di sussidiarietà: alcune riflessioni*, La Società, 2008

FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, 1968

FLEISHMAN J.L., *The foundation. A great American secret*, Public Affairs, 2007

FORTE W., *Il concetto di azienda nella letteratura angloamericana di management, organization e finance*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000

FOX J. – BROWN L.D., *The Struggle for Accountability*, The MIT Press, 1998

FREMONT-SMITH M.R., *Governing Nonprofit Organizations*, The Belknap Press of Harvard University Press, 2004

FRUMKIN P., *The Foundation Payout Debate from 1969 to 2003 and Beyond*, Philanthropy, 2004

GALGANO F., *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, 1976

GALGANO F., *L'imprenditore – Le società*, Zanichelli Editore, 2006

GIANNESSI E., *Il contenuto del fenomeno aziendale in Studi di ragioneria e tecnica economica : scritti in onore del prof. Alberto Ceccherelli*, Le Monnier, 1960

GIANNESSI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Cursi, 1961

GIUNTA F. – PISANI M., *Il bilancio*, Apogeo, 2005

GRUMO M., *Bilancio e misurazione delle performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, I Quaderni della Scuola di Alta Formazione, n. 5/2007, 2007

HANSMANN H.B., *A Reform Agenda for the Law of Nonprofit Organizations*, <http://www.law.yale.edu/faculty/hansmannpublications.htm>, 2001

HANSMANN H.B., *Economic Theories of Nonprofit Organizations*, in POWELL W.W., *The nonprofit sector : a research handbook*, Yale University Press, 1987

HANSMANN H.B., *The role of Nonprofit Enterprise*, The Yale Law Journal, 1980

KEARNS P.K., *Managing for Accountability: Preserving the Public Trust in Public and Nonprofit Organizations*, Jossey-Bass, 1996

LEARDINI C., *L'amministrazione della fondazione bancaria*, CEDAM, 2005

LEARDINI C., *La misurazione dei risultati aziendali*, Giappichelli Editore, 2009

LEARDINI C., *La nota integrativa*, p. 177, in ALBERTI G.B., *Il bilancio di esercizio*, Franco Angeli, 2008

LEARDINI C. – ROSSI G., *Aspetti critici del bilancio di esercizio delle Fondazioni di origine bancaria*, RIREA, 2007, Quaderni monografici Rirea n. 53

LEARDINI C. – ROSSI G. – TODESCO C., *Governance e accountability nelle Fondazioni Bancarie*, Economia Aziendale 2000 web ([www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)), 4/2009

MANES ROSSI F., *L'azienda di erogazione nella teoria classica*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, 2000

MARCON G. – TIEGHI M., *Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende non profit*, in ZANGRANDI A., *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, EGEA, 2000

MASINI C., *Lavoro e risparmio*, Utet, 1970

- MASINI C., *Lavoro e risparmio: economia d'azienda*, UTET, 1982
- MASON R.O. – SWANSON E.B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, Problemi di gestione, anno XI, n. 10
- MELANDRI V., *Accountability e aziende nonprofit*, D.U.Press, 2004
- MELANDRI V., *Materiali per un corso di fund raising*, Dupress, 2004
- O'CONNELL B., *America's Voluntary Spirit: A Book of Readings*, Foundation Center, 1983
- ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, 1968
- PETTINATO S., *I soggetti non profit. Quadro giuridico essenziale*, Edizioni31, 2004
- PORTER. M.E. – KRAMER M.R., *Philanthropy New Agenda: Creating Value*, Harvard Business Review, Nov/Dic 1999, vol. 77 issue 6
- PROPERSI A. – ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, 2004
- QUADRO CURZIO A. – MERZONI G., *Non Profit e sussidiarietà. Il terzo settore tra servizi alla comunità e alla persona*, Franco Angeli, 2002
- ROSSI N., *L'economia di azienda e i suoi strumenti d'indagine*, UTET, 1966
- SIMON J.G., *The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies*, in POWELL W.W., *The nonprofit sector : a research handbook*, Yale University Press, 1987
- SOSTERO U., *L'economicità delle aziende*, Giuffrè Editore, 2003
- TESSITORE M., *La produzione e la distribuzione del valore*, in AA.VV., in *Le aziende non profit tra Stato e mercato* (atti del convegno), CLUEB, 1996
- TESSITORE A., *Una riconsiderazione del concetto di azienda*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 3-4, 1997
- TORRENTE A. – SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 2007
- VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000
- VIGANÒ R., *Le nonprofit americane e il concetto di azienda*, in AA.VV., *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, 2000
- WEBER E.P., *The Question of Accountability in Historical Perspective: From Jackson to Contemporary Grassroots Ecosystem Management*, in *Administration and Society*, 1999, vol. 31, n. 4
- WEINSTEIN M., *Measuring Success: How Robin Hood estimates the Impact of Grants*, Robin Hood Foundation, 2009
- ZAPPA G., *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, 1962
- ZAPPA G., *Il reddito*, Giuffrè, 1950
- ZAPPA G., *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Tomo I, 1956
- ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Giuffrè, 1927
- ZAPPA G. – AZZINI L. – CUDINI G., *Ragioneria generale*, Giuffrè, 1955
- ZIMMERMAN J.A.M. – STEVENS B.W., *The Use of Performance Measurement in South Carolina Nonprofits*, *Nonprofit Management & Leadership*, vol. 16, n. 3, 2006